

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého majetku

Problems of Long-term Assets

Student:

Eva Nováková

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci na téma Problematika dlouhodobého majetku vypracovala samostatně, kromě přílohy č. 1, která mi byla dána k dispozici společností Rockwool, a. s.“

V Ostravě dne 9. 5. 2011

.....
Eva Nováková

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své bakalářské práce paní Ing. Marcele Palochové, Ph.D. za její cenné rady, připomínky a doporučení, kterými přispěla k vypracování mé bakalářské práce. Zároveň bych ráda poděkovala svému oponentu panu Ing. Jindřichu Mokrému za odbornou konzultaci, poskytnuté podklady a čas, který věnoval mé práci.

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Charakteristika dlouhodobého majetku.....	2
2.1 Členění dlouhodobého majetku.....	2
2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	3
Vymezení z hlediska účetních předpisů	4
Vymezení z hlediska daňových předpisů	6
2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek	6
Vymezení z hlediska účetních předpisů	7
Vymezení z hlediska daňových předpisů	9
2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek	10
Vymezení z hlediska účetních předpisů	11
Vymezení z hlediska daňových předpisů	12
2.2 Oceňování dlouhodobého majetku	12
2.3 Pořizování dlouhodobého majetku	15
2.4 Péče o dlouhodobý majetek.....	20
2.4.1 Rezervy na opravy hmotného majetku	20
2.4.2 Technické zhodnocení.....	21
2.4.3 Inventarizace majetku	23
2.4.4 Opravné položky k DNM a DHM.....	24
2.5 Vyřazení dlouhodobého majetku.....	25
3. Odpisování dlouhodobého majetku.....	30
3.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku	30
3.1.1 Zásady odpisování.....	32
3.1.2 Metody účetních odpisů	33
3.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku	35
3.2.1 Postup daňového odpisování	36
3.2.2 Metody daňových odpisů	38
Odpisování nehmotného majetku	38
Odpisování hmotného majetku.....	39
3.3 Vztah účetních a daňových odpisů	43

4.	Dlouhodobý majetek v účetní praxi	45
4.1	Představení vybrané společnosti	45
4.2	Dlouhodobý majetek společnosti	46
4.3	Odpisování dlouhodobého majetku	48
4.3.1	Účetní odpisy	48
4.3.2	Daňové odpisy	49
4.4	Zhodnocení problematiky dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti	50
5.	Závěr	53
	Seznam použité literatury	54
	Seznam zkratk	
	Seznam tabulek	
	Seznam vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1. Úvod

Téměř každý podnikatelský subjekt, ať již se jedná o osobu fyzickou či právnickou, potřebuje pro výkon své podnikatelské činnosti souhrn konkrétních prostředků a práv, které představují obchodní majetek podnikatele.

Při výběru tématu bakalářské práce, bylo mým záměrem, zvolit si takovou problematiku, se kterou se lze v ekonomické praxi běžně setkat. Jednu z mnoha takovýchto problematik představuje firemní majetek účetní jednotky. Celkový majetek podniku se skládá ze dvou složek, a to majetku oběžného a dlouhodobého. Jelikož dlouhodobý majetek tvoří podstatnou část majetku účetní jednotky, zaměřila jsem se při zpracovávání bakalářské práce právě na něj.

V rámci bakalářská práce jsou řešeny veškeré činnosti, které s dlouhodobým majetkem souvisejí. Prvotním cílem práce je charakterizovat jednotlivé formy dlouhodobého majetku a podrobně je vymezit. Tato charakteristika je řešena jak z pohledu účetního, tak také daňového, neboť tyto dvě oblasti spolu velice úzce souvisejí. V práci je analyzována problematika pořízení a vyřazení majetku a s nimi související základní postupy účtování. Během samotného užívání fixních aktiv jim podnikatel věnuje určitou péči, kterou představují opravy a technické zhodnocení. Mezi další operace, které s používáním majetku souvisejí, patří inventarizace, která je v práci rovněž řešena.

V průběhu používání dlouhodobého majetku účetní jednotky dochází k jeho postupnému opotřebovávání, proto neoddělitelnou součástí, jedná-li se o majetek odpisovaný, je problematika odpisování. Cílem je charakterizovat jednotlivé druhy odpisů z pohledu účetního i daňového, jejich následné srovnání a seznámení s nejnovějšími postupy minulých let.

Samostatnou kapitolu tvoří aplikace dlouhodobého majetku v účetní praxi. V této části jsou řešeny aspekty dlouhodobého majetku a problematika odpisů v konkrétní firmě.

Konečným cílem bakalářské práce je proniknout do dané problematiky, a to nejen po stránce teoretické. Záměrem je porovnat získané teoretické znalosti se skutečností a využít tyto poznatky v nejrůznějších situacích, které v ekonomické realitě mohou nastat.

Vlastní názory, návrhy a připomínky jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2. Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek, dále jen DM, patří mezi nejvýznamnější složku aktiv každé účetní jednotky a tvoří podstatu majetkové struktury společnosti. Dlouhodobý majetek je takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a během jeho užívání nedochází k jeho jednorázové spotřebě, nýbrž se pouze postupně opotřebovává.

Smyslem a účelem existence dlouhodobého majetku v účetní jednotce je buď jeho užívání za účelem dosažení ekonomického prospěchu, nebo jeho zhodnocování, tedy uložení dočasně volného kapitálu, který se výnosy zvyšuje. Tato možnost je přípustná v případě dlouhodobého finančního majetku. [3]

2.1 Členění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se vykazuje ve finančních výkazech v rozvaze na straně aktiv, kde je členěn na tři základní skupiny a je vykazován v těchto položkách:

- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
- B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
- B.III. Dlouhodobý finanční majetek

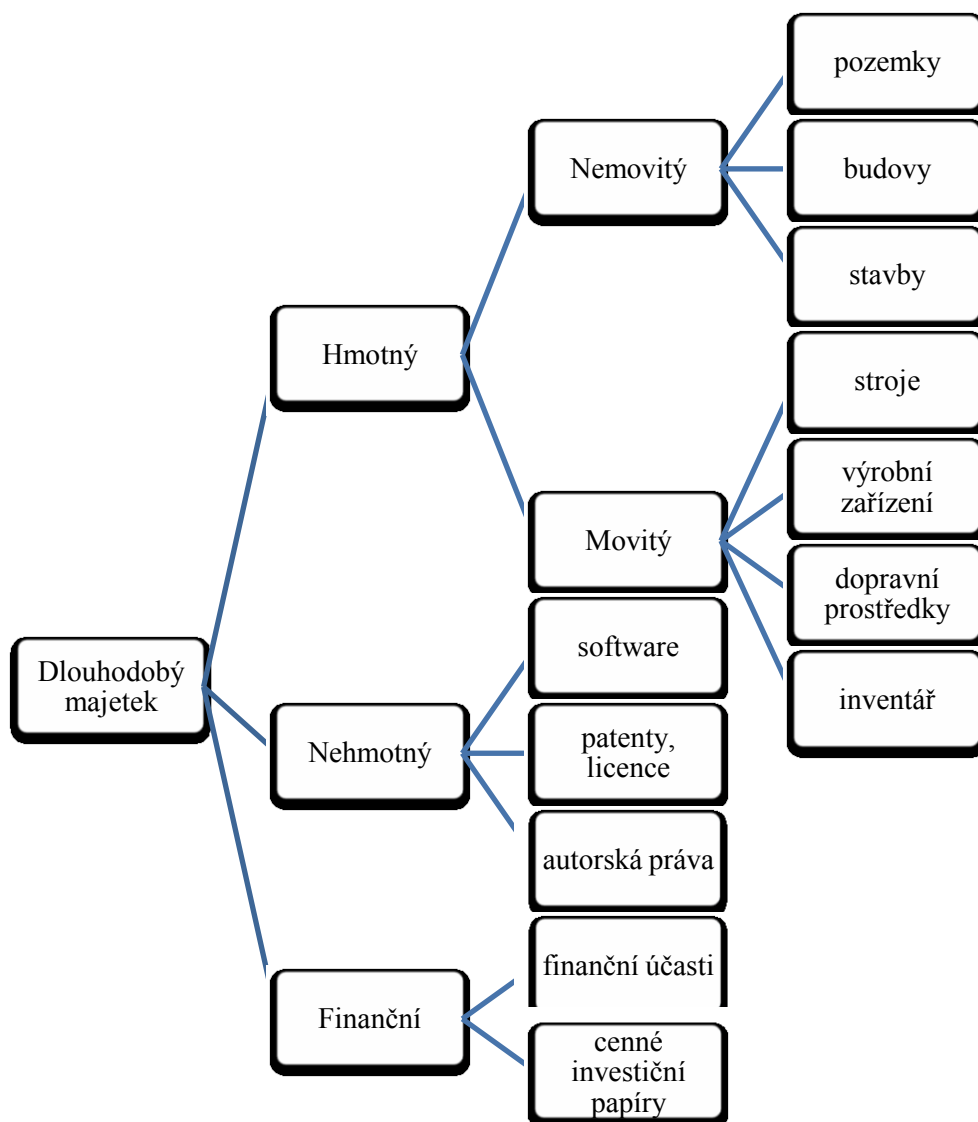
Jednotlivé složky dlouhodobého majetku se dále dělí na další části, jak je ukázáno na obrázku 2.1.

Na dlouhodobý majetek je nutno pohlížet dvojím způsobem, a to jak z pohledu účetního, tak také daňového.

Účetně majetek vymezuje Český účetní standard č. 013 (dále jen „ČÚS“) v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) a vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“).

Z daňového hlediska je dlouhodobý majetek vymezen zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Obr. 2.1: Členění dlouhodobého majetku



Zdroj: Vlastní zpracování

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Základní charakteristikou dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen „DNM“) je jeho nemateriální povaha. Jedná se tedy o majetek nehmotného charakteru a tvoří jej různá oprávnění získaná za úplatu.

Vymezení z hlediska účetních předpisů

Z účetního pohledu je DNM charakterizován jako majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok, přičemž je rozhodující výše ocenění, kterou si účetní jednotka určí sama svým vnitřním předpisem. Důležitou roli sehrává zohlednění principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku v účetnictví.

Nehmotný majetek, který nedosahuje zvolené výše ocenění, je považován za drobný nehmotný majetek, který je účtován přímo do nákladů jako spotřeba služeb. Výjimkou je však goodwill, pro který tato zásada neplatí a který je z hlediska účetnictví vždy DNM bez ohledu na stanovenou výši ocenění.

Za samostatný DNM se dále považuje technické zhodnocení (dále jen „TZ“) od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (tj. od částky 40.000 Kč), k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k DNM, o kterém neúčtuje jako o majetku, jakož i TZ drobného nehmotného majetku. [2]

O DNM se účtuje na aktivních účtech v účtové skupině **01 – Dlouhodobý nehmotný majetek** přičemž jednotlivé syntetické účty si účetní jednotka volí sama dle svého účtového rozvrhu.

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje:

Zřizovací výdaje – představují souhrn výdajů spojených se založením nové účetní jednotky, a to do okamžiku jejího vzniku. Zahrnují například soudní, správní a notářské poplatky, odměny za poradenské služby, nájemné a další. Tyto výdaje se účetně odpisují nejvýše po dobu 5 let.

Do zřizovacích výdajů není naopak zahrnuto pořízení DM nebo zásob a výdaje na reprezentaci.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – jsou vymezeny jako výsledky nehmotného charakteru, které byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyté od jiných osob, přičemž se nesmí jednat o výrobu na zakázku či pro vlastní potřebu.

Software – představuje programové vybavení, které bylo nabyto od jiných osob samostatně, tzn. nebylo součástí dodávky hardware, nebo bylo vytvořeno vlastní činností za účelem obchodování s ním.

Ocenitelná práva – jsou vymezena jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů, například dle zákona o ochraně průmyslových vzorů, o vynálezech nebo o ochranných známkách, a to v případě, že byly nabyty od jiných osob nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi. [5]

Goodwill – představuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.[5] Vzniká v případě transakcí s podnikem jako celkem za předpokladu, že se bude provádět individuální přecenění majetku a závazků. Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců.

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek – obsahuje DNM, který není vykazovaný v ostatních položkách DNM. Zejména se jedná o povolenky na emise a preferenční limity.

Povolenky na emise – těmito povolenkami se dle zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, v platném znění rozumí majetková hodnota odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší v daném kalendářním roce ekvivalent tuny CO₂. Řadí se zde povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. [1]

Preferenční limity – rozumí se jimi individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek – tato položka obsahuje pořizovaný DNM a to od okamžiku jeho pořízení do stavu způsobilého k užívání.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek – obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení DNM.

Veškerý pořizovaný majetek se stává dlouhodobým nehmotným majetkem uvedením do stavu způsobilého k užívání. Tímto stavem se rozumí dokončení tohoto pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí jeho užívání. Přitom goodwill, emisní povolenky a preferenční limity se řadí do dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši jejich ocenění.

Vymezení z hlediska daňových předpisů

Na rozdíl od účetních předpisů, které vymezují pojem „dlouhodobý nehmotný majetek“, používá zákon o daních z příjmů pojem „nehmotný majetek“, který je vymezen v § 32a.

Nehmotným majetkem se dle tohoto zákona rozumí:

- **Zřizovací výdaje;**
- **Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje;**
- **Software;**
- **Ocenitelná práva;**
- **Jiný majetek** – který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.

Aby mohl být majetek zařazen podle zákona o daních z příjmů mezi DNM, musí splňovat současně všechna následující kritéria:

- a) **nabytí** majetku bylo úplatné, vkladem společníka, tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, či k jeho opakovanému poskytování,
- b) **vstupní cena** je vyšší než 60.000 Kč,
- c) **doba použitelnosti** je delší než jeden rok.

Po provedení srovnání těchto dvou odlišných pohledů, kterými je na DNM pohlíženo lze usoudit, že při samotném vymezení jednotlivých kategorií DNM neexistují výrazné rozdíly. I přes tuto určitou shodu však lze konstatovat, že díky přesnému stanovení hranice vstupní ceny zákonem o daních z příjmů je nehmotný majetek po daňové stránce vymezen úžeji. Další rozdílnost spočívá v tom, že za nehmotný majetek není dle daňového zákona považován goodwill a dále povolenky na emise skleníkových plynů nebo preferenční limity.

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“) představuje majetek podniku, který má hmotnou podstatu a není určen pro jednorázovou spotřebu, postupně se tedy pouze opotřebovává.

Vymezení z hlediska účetních předpisů

Dlouhodobým hmotným majetkem vymezeným účetními předpisy jsou složky majetku, jejichž společným znakem je doba použitelnosti, která přesahuje dobu jednoho roku. Pro zařazení hmotného majetku mezi majetek dlouhodobý je rozhodná výše jeho ocenění. Tento limit je v kompetenci účetní jednotky, která si jej stanoví ve své vnitropodnikové směrnici. Jedná se o určení hranice pro vyjádření významných aktiv, která může být v jednotlivých účetních jednotkách rozdílná.

O DHM účtuje účetní jednotka na rozvahových účtech aktivních, v účtové skupině **02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný** a **03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný**. Takovéto rozdělení je nutné, jelikož u části DHM nelze prostřednictvím odpisů vymezovat míru jejich opotřebení ať již materiálního, či morálního charakteru. Naopak lze říci, že hodnota určitého majetku může s časem vzrůstat, např. umělecké předměty, předměty z drahých kovů, či pozemky. V takovémto případě lze hovořit o majetku neodpisovaném.

Dle vyhlášky číslo 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů lze do dlouhodobého hmotného majetku zahrnout:

Pozemky – jedná se o nemovitý majetek, který je zařazen do DHM bez ohledu na výši ocenění, pokud není zbožím.

Stavby – do této skupiny lze zařadit veškeré stavby včetně budov, důlních a vodních staveb, bytů a nebytových prostor, technické rekultivace, otvůrek nových lomů, pískoven, hlinišť bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Je-li předmětem činnosti účetní jednotky nákup a prodej nemovitostí nejedná se v případě pozemků a staveb o DHM, nýbrž o zboží.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí – tato souhrnná položka zahrnuje jednak předměty z drahých kovů, a to bez ohledu na výši jejich ocenění, a dále pak samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které splňují podmínky dlouhodobosti a cenové hranice.

Není-li splněna podmínka výše ocenění, a to i přesto, že je majetek využíván dlouhodobě, nenáleží do DHM, ale jedná se o drobný hmotný majetek, který je účtován přímo do nákladů.

Pěstitelské celky trvalých porostů – tato kategorie se skládá ze dvou částí, a to z ovocných stromů nebo keřů, které byly vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1.000 keřů na 1 ha. Druhou složku tvoří porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Dospělá zvířata a jejich skupiny – zahrnují například stáda či hejna kategorie skotu, koní, prasat, ovcí, koz, hus a jiných, která představují DHM v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Pokud tato dospělá zvířata a jejich skupiny splňují podmínku dlouhodobosti, avšak nejsou vykazována jako DHM, účtuje se o nich jako o zásobách.

Jiný dlouhodobý hmotný majetek – tato položka obsahuje bez ohledu na výši ocenění DHM, který nelze zařadit do předchozích kategorií a jedná se zejména o ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci, popř. jejich soubory.

Nedokončený DHM – jedná se o pořizovaný DHM po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání.

Poskytnuté zálohy na DHM – jedná se o krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení DHM.

Oceňovací rozdíl – obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté závazky. [3]

Aktivní oceňovací rozdíl se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců do nákladů, pasivní oceňovací rozdíl se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců do výnosů.

Položka „Stavby“ a „Samostatné movité věci a soubory movitých věcí“ obsahují rovněž TZ, k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku, a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů (40.000 Kč) a dále TZ drobného hmotného majetku rovněž od stejné částky.

Vymezení z hlediska daňových předpisů

Jedná-li se o daňovou charakteristiku fixní části majetku účetní jednotky, pracuje zákon o daních z příjmů, na rozdíl od zákona o účetnictví, s pojmem hmotný majetek, který je pojmově i obsahově vymezen v § 26.

Hmotným majetkem se dle tohoto zákona rozumí:

Samostatné movité věci – popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok.

Hranice stanovena zákonem, která vymezuje hmotný majetek, se ve srovnání s minulými léty postupně zvyšovala:

Tab. 2.1: Hranice vstupní ceny pro hmotný majetek

Období	Hranice v Kč
1993 – 1995	10.000
1996 – 1997	20.000
1998 – do dnes	40.000

Zdroj: [7]

Budovy, domy a byty nebo nebytové prostory – podmínkou je jejich vymezení zvláštním předpisem.

Stavby – výjimku tvoří provozní důlní děla, drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkce lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m². Dále pak oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.

Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky – těmito porosty se rozumějí stejné kategorie, které vymezuje zákon o účetnictví, jejichž délka plodnosti je delší než 3 roky.

Dospělá zvířata a jejich skupiny – jejich vstupní cena musí činit více než 40.000 Kč.

Jiný majetek.

Jiným majetkem se dle účelu tohoto zákona rozumí:

Technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť – pokud nezvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku.

Technické rekultivace – pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.

Výdaje hrazené nájemcem – pokud tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40.000 Kč. [2]

Zákon také výslovně uvádí, co se dle účelu daně z příjmu za hmotný majetek nepovažuje. V tomto případě se jedná o zásoby.

Je-li na fixní část majetku hmotného charakteru nahlíženo výše zmiňovanými dvěma způsoby, lze nalézt určitou shodu mezi jednotlivými pohledy na majetek. Je však nutno upozornit na skutečnost, že zákonem o daních z příjmů je DHM vymezen podrobněji. Hlavní rozdíl spočívá v kritériu výše ocenění, na základě kterého lze majetek mezi hmotný/dlouhodobý hmotný majetek zařadit. Zákon o daních z příjmů totiž tuto hranici přesně stanovuje.

V praxi tedy může nastat situace, kdy ne každý majetek, který je účetním předpisem vymezen jako dlouhodobý hmotný, bude současně z daňového hlediska i hmotným majetkem. V takovémto případě hovoří zákon o daních z příjmů o „hmotném majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek“. [2]

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Vlastní-li společnost určité volné peněžní prostředky, může je investovat různými způsoby. Jedním ze způsobů, jak s těmito prostředky naložit, je nákup dlouhodobého finančního majetku (dále jen „DFM“). Tato varianta představuje investici do jakékoli majetkové podoby, u níž se předpokládá, že její hodnota v budoucnosti poroste.

Důvody, proč firma ukládá volné peněžní prostředky do finančního majetku, mohou být dva. První varianta může nastat v případě, že podnik nemá dostatek vhodných a výnosných příležitostí, jak s volnými peněžními prostředky v rámci vlastního podniku naložit. Proto si zajišťuje výnosy ve formě úroků či dividend. Druhým důvodem může být záměr podniku

získat vliv v jiné společnosti, do které investuje své peníze, a to se záměrem zajistit si určitý ekonomický přínos.

Vymezení z hlediska účetních předpisů

DFM představuje majetkovou položku, která je v rozvaze zobrazována jako fixní aktivum. O DFM se účtuje v účtové skupině **06 – Dlouhodobý finanční majetek**. Volba syntetických účtů je v kompetenci účetní jednotky, která si je volí sama ve svém účetním rozvrhu. Analytické účty se vedou dle jednotlivých složek, například podle druhu cenného papíru a emitentů.

Základní podmínkou pro zařazení majetku mezi DFM je splnění dlouhodobosti držení, což představuje vlastnictví majetku po dobu delší než jeden rok.

Dlouhodobý finanční majetek tvoří:

Podíly v ovládaných a řízených osobách – obchodní zákoník definuje ovládající osobu jako osobu, která vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby, která je osobou ovládanou. Převážně jde o většinového společníka, který disponuje alespoň 40 % hlasovacích práv, obvykle vyjádřeno podílem na základním kapitálu. [4]

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem – podstatným vlivem se rozumí takový významný vliv na řízení nebo provozování podniku, jež není dle obchodního zákoníku rozhodující. Není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv. [4]

Zmíněné cenné papíry mají většinou formu akcií nebo obchodních podílů v jiných společnostech a jsou s nimi spojena vlastnická či rozhodovací práva. Vlastník tohoto druhu finančního majetku má nárok na dividendy či podíly na zisku. Ovládající, řídící nebo účetní jednotky s podstatným vlivem jsou označovány jako „mateřské společnosti“ a podniky pod jejich vlivem tvoří skupinu podniků s vzájemným propojením.

Ostatní cenné papíry a podíly – řadíme zde cenné papíry, u kterých nejde ani o majetkové účasti, ani o cenné papíry určené k obchodování. Jedná se o majetkové cenné papíry a obchodní podíly s menšinovým vlivem, který představuje méně než 20% podíl.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti – jedná se o cenné papíry úvěrového charakteru, které mají dobu splatnosti nad 1 rok, u nichž účetní jednotka má úmysl a schopnost držet je do splatnosti. Majitel dluhového cenného papíru má nárok na úrok.

Půjčky a úvěry mezi vzájemně propojenými osobami – jedná se o půjčky poskytnuté účetním jednotkám ve skupině, jejíž doba splatnosti je delší než 1 rok. Jsou zde tedy zaznamenány půjčky poskytnuté ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem. Dále pak půjčky a úvěry mezi těmito osobami a v neposlední řadě ty, které byly poskytnuty osobám ovládajícím, řídícím a uplatňujícím podstatný vliv.

Ostatní půjčky – jsou zde zahrnuty půjčky, které nelze zahrnout do předchozí skupiny a v rozvaze jsou vykazovány jako jiný dlouhodobý finanční majetek.

Ostatní dlouhodobý finanční majetek – představuje například dlouhodobé vkladové listy nebo dlouhodobý termínovaný vklad, jehož výpovědní lhůta je delší než 1 rok.

Poskytnuté zálohy na DFM – obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy, které byly poskytnuty na pořízení DFM.

Vymezení z hlediska daňových předpisů

Dlouhodobý finanční majetek není, na rozdíl od DNM a DHM, zákonem o dani z příjmů charakterizován. Z daňového pohledu tedy není tato problematika vymezena.

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku

Oceňováním se v účetnictví rozumí přiřazování peněžní hodnoty jednotlivým účetním položkám a je důležitým momentem pro posouzení finanční situace podniku. Při procesu oceňování musí účetní jednotka respektovat základní účetní zásady, kterými jsou princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce v účetnictví.

Zákon o účetnictví ustanovuje, že účetní jednotky jsou povinny oceňovat svůj majetek a závazky ve dvou případech:

- A) k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- B) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka.

Ad A) Okamžik uskutečnění účetního případu

Správnost ocenění k datu uskutečnění účetního případu je velmi důležitá, protože toto ocenění se dále promítne do všech následujících operací, které s DM souvisejí. Při nesprávném ocenění majetku dochází nejen ke zkreslení údajů v rozvaze, ale tyto nepravdivé informace jsou rovněž podkladem pro daňové účely. Majetek podniku se oceňuje dle účetní zásady tzv. historickými cenami, které se po dobu používání majetku zpravidla nemění. Jelikož se majetek podniku oceňuje v okamžiku pořízení, způsob ocenění velice úzce souvisí se způsobem pořízení.

V souladu se zákonem o účetnictví se oceňuje dlouhodobý majetek těmito způsoby:

- **Pořizovací cenou**

Jedná se o nejčastější formu ocenění a používá se u majetku pořízeného za úplatu. Jde o cenu dohodnutou nebo zaplacenou dodavateli majetku, tedy takovou, za kterou byl majetek skutečně zakoupen. Skládá se z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů, které představují veškeré další náklady, které s pořízením majetku souvisejí a zvyšují tedy jeho pořizovací cenu.

Mezi vedlejší pořizovací náklady související s pořízením DNM a DHM patří například náklady na dopravu, přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, úroky z úvěru na pořízení DM dle rozhodnutí účetní jednotky a další.

Naopak součástí ocenění DNM a DHM, tedy náklady, které se do pořizovací ceny nezahrnují, nejsou například náklady na opravy a údržbu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a další.

Přesnou specifikaci těchto nákladů, které se do pořizovací ceny zahrnují nebo naopak nezahrnují, provádí § 47 vyhlášky.

Součástí pořizovací ceny cenného papíru a podílu jsou též náklady s pořízením související. Jedná se například o poplatky makléřům, poradcům či burzám. Naopak součástí této pořizovací ceny nejsou úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s jejich držbou.

- **Vlastními náklady**

Jedná se o přímé náklady, jako jsou spotřeba materiálu, mzdy či zakoupené služby, které účetní jednotka vynaložila na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se k této

výrobě či jiné činnosti vztahují. Tímto způsobem je oceňován DM, který byl pořízen ve vlastní režii.

- **Reprodukční pořizovací cenou (RPC)**

Touto cenou je oceňováno v případě, že byl DM pořízen bezúplatně, například majetek nabytý vložení, darováním nebo majetek nově zjištěný při inventarizaci. Představuje cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje a musí být vždy doložena znaleckým posudkem.

Základní zásadou je, že v účetnictví se vždy vychází z prvotních dokladů, které dokládají způsob pořízení a s tím související ocenění DHM a DNM. [4]

Ad B) Ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka

V rámci tohoto okamžiku ocenění musí účetní jednotka ocenit svůj dlouhodobý finanční majetek, tedy cenné papíry a podíly.

Pro toto ocenění lze uplatnit tyto typy ocenění:

- **Reálná hodnota**

Povinnost přecenit cenné papíry a podíly na reálnou hodnotu se vztahuje jen na cenné papíry označované jako ostatní majtkové cenné papíry a podíly.

Jako reálná hodnota se dle zákona o účetnictví použije:

Tržní hodnota – rozumí se jí hodnota, která je vyhlášena na tuzemské či zahraniční burze nebo na jiném regulovaném trhu. Účetní jednotka použije pro oceňování tržní hodnotu, která je vyhlášena v okamžiku, který se nejvíce blíží okamžiku ocenění. Je-li majetek veden na tuzemské burze CP, rozumí se tržní hodnotou závírací cena vyhlášená burzou CP v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí. V případě, že je majetek kótován na zahraničních burzách, rozumí se tržní hodnotou nejvyšší cena ze závíracích cen, které bylo dosaženo na schválených trzích zahraničních burz CP v pracovní den, ke kterému se ocenění provádí.

Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce – použije se v případě, kdy tržní hodnota není k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu.

Ocenění stanovené podle zvláštních právních předpisů – tento způsob se použije, nelze-li postupovat podle dvou výše zmíněných případů. [1]

- **Upravená pořizovací cena**

K rozvahovému dni nebo jinému dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka, je nutno ocenit také dluhopisy a ostatní cenné papíry s pevným výnosem, na které se nevztahuje povinnost přecenění reálnou hodnotou.

Toto ocenění se provede pořizovací cenou zvýšenou nebo sniženou o úrokové výnosy nebo náklady. Jde o zahrnutí poměrné části úrokového výnosu nebo nákladu do pořizovací ceny, a to v závislosti na době držby dluhového CP, s přihlédnutím k významné účetní zásadě časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů s uzavíraným obdobím. [4]

- **Metoda ekvivalence**

Majetkovou účast s rozhodujícím nebo podstatným vlivem může účetní jednotka k datu účetní závěrky ocenit ekvivalencí neboli protihodnotou. Podstatou ocenění ekvivalencí je, že majetková účast, která je při pořízení oceněna pořizovací cenou, je pak k datu účetní závěrky upravována na hodnotu odpovídající míře účasti účetní jednotky na vlastním kapitálu společnosti, v níž má účetní jednotka majetkovou účast.

Toto ocenění vyplývá z vlastního rozhodnutí účetní jednotky, avšak použije-li tento způsob ocenění, je povinna jej použít také pro ocenění všech takových podílů. [3]

2.3 Pořizování dlouhodobého majetku

Mezi pořízením DHM a DNM neexistují významné rozdíly, proto není tato problematika dále rozváděna samostatně, nýbrž souhrnně. Samostatnou složku majetku z hlediska jeho pořízení pak tvoří DFM, protože při jeho pořizování mohou nastat drobné rozdíly.

Při pořizování DM jsou veškeré náklady spojené s tímto pořízením soustředěny na účtech **Pořízení dlouhodobého majetku skupiny 04** a účtují se na stranu MD. Po uvedení majetku do užívání je majetek přeúčtován z účtů pořízení na příslušné účty DM. Jestliže na účtech pořízení existuje zůstatek, jedná se o pořizovaný dlouhodobý majetek, který nebyl uveden do užívání, jako například nedokončená stavba. Nevznikají-li při pořizování vedlejší náklady, není nutné použití účtů skupiny 04, ale je možno zařadit majetek přímo do užívání.

Při pořizování DM je důležité, vymezit správně okamžik vzniku hmotného majetku. Hmotným majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého k užívání a od tohoto okamžiku je možno účtovat o DM na příslušných majetkových účtech. Uvedením do užívání se rozumí dokončení věci, splnění všech technických funkcí a povinností stanovených zvláštním právním předpisem, kterými mohou být například předpisy stavební, požární, bezpečnostní, hygienické a další, které vyplývají z charakteru věci. Uvedení věci do užívání se provádí na základě protokolu o uvedení do užívání. U nemovitostí je splnění všech podmínek pro užívání obvykle zpečetěno vydáním kolaudačního rozhodnutí. V případě nákupu nemovitostí pak zápisem do katastru nemovitostí.

Existuje několik způsobů, jakými může být DM pořízen:

a) dodavatelský způsob

Jedná se o pořízení majetku za úplatu, neboli koupi. Při pořizování DM touto cestou může být majetek financován různými způsoby. Může se jednat o financování z peněžních prostředků z pokladny či BÚ, z poskytnutého úvěru, poskytnutím zálohy dodavateli či přijetí provozní dotace na pořízení DM, která snižuje pořizovací cenu, jak je uvedeno v tabulce.

Tab. 2.2: Pořízení DNM a DHM dodavatelským způsobem

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Poskytnuta záloha na nákup DM	70.000	051(052)	221
Nákup DM	90.000	041(042)	321
Zúčtování zálohy s fakturou	70.000	321	051(052)
Přiznání investiční dotace ze státního rozpočtu	10.000	346	041(042)
Přijetí investiční dotace	10.000	221	346
Zaplaceny náklady související s pořízením (montáž, doprava)	20.000	041(042)	211
Doplatek PF	20.000	321	221
Zařazení DM do užívání	100.000	01. (02.)	041(042)

Zdroj: Vlastní zpracování

b) vytvoření vlastní činností

Při pořízení majetku ve vlastní režii musí být v účetnictví zachyceny veškeré vlastní náklady vynaložené na zhotovení tohoto DM. Jedná se například o spotřebu materiálu, mzdové náklady a náklady režijní, které se zachytí na příslušné nákladové účty. Po dokončení majetku

jsou tyto náklady následně převedeny v jednotné částce do aktiv prostřednictvím výnosových účtů skupiny 62. Tento proces je nazýván aktivací a je jím rozuměno převedení výkonů provedených ve vlastní režii do aktiv účetní jednotky.

Tab. 2.3: Pořízení DNM a DHM vlastní činností

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Výdej materiálu ze skladu	50.000	501	112
Hrubé mzdy zaměstnanců	100.000	521	331
Aktivace DM na úrovni vlastních nákladů	150.000	041(042)	623 (624)
Zařazení majetku do užívání	150.000	01.(02.)	041(042)

Zdroj: Vlastní zpracování

c) bezúplatné nabytí

Nejčastější varianty představují dar nebo vklad od jiné osoby do podnikání. Jedná se o nově pořízený majetek, který se u příjemce odepisuje a je oceněn reprodukční pořizovací cenou. V účetnictví se jedná o navýšení fixních aktiv a vlastních zdrojů.

Jedná-li se o majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený, považuje se v případě odpisovaného majetku za zcela opotřebovaný, tedy s nulovou zůstatkovou cenou. Hodnota opotřebení se tedy rovná reprodukční pořizovací ceně.

Jedná-li se v případě vkladu o vklad, který navyšuje základní kapitál účetní jednotky, je nutno o tomto vkladu provést zápis do obchodního rejstříku. Do provedení tohoto zápisu je používán účet **419 – Změny základního kapitálu**.

Tab. 2.4: Bezúplatné nabytí DNM a DHM

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Darovaný DM v RPC	65.000	041(042)	413
Zařazení darovaného majetku do užívání	65.000	01.(02.)	041(042)
Vklad DM do podnikání	120.000	01.(02.)	419
Zápis o vkladu do OR	120.000	419	411
DM odpisovaný zjištěný inventarizací	71.000	01.(02.)	07.(08.)

Zdroj: Vlastní zpracování

d) přerážení z osobního užívání do podnikání

Tento případ se týká fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku, která na základě svého rozhodnutí vloží do svého podnikání majetek, který byl dříve v jejím osobním vlastnictví.

Tab. 2.5: Přerážení DNM a DHM z osobního užívání do podnikání

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Přerážení DM z osobního užívání do podnikání	75.000	01.(02.)	491

Zdroj: Vlastní zpracování

e) pořízení majetku formou finančního pronájmu - leasing

Podstata leasingu spočívá ve smluvním nájemním vztahu, kdy vlastník, tedy pronajimatel, přenechává uživateli, nájemci, za úplaty určitou věc k užívání bez převedení vlastnictví. Z finančního hlediska je velkou výhodou, že uživatel může získat předmět do užívání, aniž by měl ihned k dispozici větší obnos peněžních prostředků či úvěr.

Rozhodujícím kritériem členění leasingu je smluvní ujednání týkající se ukončení leasingu. Dochází-li po skončení nájmu k odkoupení věci, jejíž vlastnictví přechází na nájemce, jedná se o finanční leasing. V tomto případě se jedná o specifickou formu pořízení majetku.

V průběhu užívání najatého majetku je povinen nájemce hradit pronajimateli nájemné, které je možno zaúčtovat přímo do nákladů na účet **518 – Ostatní služby** souvztažně s účtem **379 – Jiné závazky**. Zákon o daních z příjmů v § 24 stanovuje podmínky, za kterých je možno tyto náklady uznat jako daňové. V případě úhrady jednorázové zvýšené splátky je nutno tuto úhradu časově rozlišovat, neboť se týká celého leasingového případu. Závazek z finančního leasingu stejně jako najatý majetek je nájemce povinen evidovat ve své podrozvahové evidenci, například v **účtové skupině 75**.

Nájemce se stává po řádném ukončení finančního leasingu vlastníkem najaté věci, jestliže zaplatil všechny leasingové splátky a uzavřel s pronajimatelem smlouvu o koupi najaté věci.

[4]

Tab. 2.6: Pořízení DHM formou finančního leasingu

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Zachycení předmětu leasingu v podrozvahové evidenci	750.000	75.	
Splátka nájemného v prvním roce	140.000	518	379
Úhrada nájemného	140.000	379	221
Splátky nájemného v dalších letech	xxx	518	379
Úhrada nájemného v dalších letech	xxx	379	221
Úplatné nabytí po skončení leasingu	45.000	042	321
Úhrada faktury na nákup předmětu leasingu	45.000	321	221
Zařazení do DHM	45.000	022	042
Vyřazení z podrozvahové evidence	750.000		75.

Zdroj: Vlastní zpracování

Pořízení DFM

V průběhu pořizování DFM se jednotlivé složky pořizovací ceny nakupovaných cenných papírů a podílů účtují na účet **043 – Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek**. Po převedení do užívání je DFM přeúčtován z účtu pořízení na konkrétní majetkový účet ve skupině **06 – Dlouhodobý finanční majetek**. Neexistují-li vedlejší náklady, které s pořízením souvisejí, lze účty pořízení vynechat a majetek zaúčtovat přímo na jednotlivé účty cenných papírů.

Finanční majetek se pořizuje zejména:

- a) nákupem akcií a dalších cenných papírů od externích dodavatelů,
- b) bezúplatným převodem (darováním),
- c) nepeněžním vkladem od jiné osoby,
- d) poskytnutím půjčky,
- e) převodem finančních prostředků na dlouhodobé vkladové listy a termínované vklady.

V závislosti na způsobu pořízení DFM se souvztažně účtuje na účtech peněžních prostředků, závazkových účtech, případně na kapitálových účtech při bezplatném nabytí. [4] Nejčastější formou, jak lze DFM pořídit, je nákup, jehož účtování je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 2.7: **Pořízení DFM koupí**

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Nákup akcií	200.000	043	379
Provize makléři	12.000	043	321
Převedení akcií na majetkový účet	212.000	063	043
Úhrada akcií a provize	212.000	379	221

Zdroj: Vlastní zpracování

2.4 Péče o dlouhodobý majetek

V průběhu používání dlouhodobého majetku je účetní jednotka nucena o svůj majetek pečovat. Jelikož za doby životnosti dochází u DM k jeho postupnému opotřebovávání, je pravděpodobné, že po určité době používání bude nutné provést u majetku opravu. Podnikatel se také může rozhodnout provést na majetku, který má zařazen do svého obchodního majetku, technické zhodnocení. Další operace, která souvisí s dlouhodobým majetkem a které není možno se vyhnout, je provádění pravidelných inventarizací majetku, na jejichž základě může dojít k vytváření opravných položek k majetku.

2.4.1 Rezervy na opravy hmotného majetku

Opravou se rozumí technologický postup, pomocí kterého se opotřebovaná nebo jinak poškozená věc vrátí do původního stavu. Opravou dlouhodobého majetku se odstraňují účinky fyzického opotřebení nebo případného poškození majetku. Cílem je tedy uvést majetek zpět do provozuschopného stavu.

Na plánovanou opravu dlouhodobého majetku si účetní jednotka může vytvářet rezervy, které jsou určeny k pokrytí budoucích výdajů, u nichž je předem znám účel. Jejich výše a období, kterého se tato rezerva týká, se pouze odhaduje.

Tvorba rezerv na opravy hmotného majetku je tedy nástrojem, jehož prostřednictvím lze příslušné náklady rozložit v čase na více účetních období. Tato tvorba se účtuje na vrub nákladového účtu **552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů** souvztažně s účtem **451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů**. Použití rezerv, snížení nebo zrušení se účtují naopak ve prospěch nákladů. Tvorba i rozpuštění rezerv tedy přímo ovlivňují hospodářský výsledek účetní jednotky.

Pravidla pro tvorbu rezerv musí být v každé účetní jednotce upravena vnitropodnikovou směrnicí. V této směrnici je stanoven titul tvorby rezervy, režim vytváření a následné způsoby používání, přičemž tento titul rezerv nelze tvořit na údržbu, technické zhodnocení či pořízení majetku. Výše rezervy na opravu hmotného majetku se stanoví podle jednotlivého hmotného majetku a charakteru opravy, ke které je rezerva určena. Tato výše je v jednotlivých zdaňovacích obdobích rovna podílu celkového rozpočtu nákladů na opravu a počtu zdaňovacích období, která uplynou od zahájení tvorby do termínu zahájení opravy. Za zahájení se považuje termín, ve kterém se fyzicky začnou provádět práce přímo na věci určené k opravě. Výši vytvořených rezerv a jejich odůvodněnost je účetní jednotka povinna ověřit a posoudit při každé inventarizaci. Zůstatky rezerv se převádějí do dalšího účetního období.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů umožňuje vytvářet za zdaňovací období daňově účinné rezervy na opravy hmotného majetku, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. [5] Jsou-li rezervy v souladu s ustanovením § 7 tohoto zákona, jedná se o tzv. zákonné rezervy, které musí dodržovat veškeré podmínky stanovené tímto zákonem.

2.4.2 Technické zhodnocení

Technické zhodnocení představuje vynaložení nákladů investičního charakteru, které neznamena pořízení nového samostatného majetku, ale stává se součástí majetku, na kterém je toto technické zhodnocení prováděno.

Zákon o daních z příjmů v § 33 definuje technické zhodnocení dlouhodobého majetku jako výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku ve zdaňovacím období (od roku 1998) částku 40.000 Kč. [8]

Důležitým předpokladem pro správné stanovení toho, zda se jedná o technické zhodnocení je znalost následujících pojmů:

- **nástavby** = změny dokončených staveb, jimiž se stavby zvyšují;
- **přístavby** = úpravy dokončených staveb, jimiž se stavby půdorysně rozšiřují, a které jsou vzájemně provozně propojeny s dosavadní stavbou;
- **stavební úpravy** = změny staveb jako vnitřní přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení a podstatné změny vzhledu stavby;

- **rekonstrukce** = fyzické zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů;
- **modernizace** = rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Nástavby, přístavby a stavební úpravy jsou vymezeny stavebními předpisy, konkrétně stavebním zákonem č. 183/2006 Sb., v platném znění, zatímco rekonstrukce a modernizace vymezuje zákon o daních z příjmů.

TZ jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Za TZ jsou dále také považovány výdaje hrazené budoucím nájemcem na cizím hmotném majetku, pokud se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části a vlastník nezahrne tyto výdaje do vstupní ceny.

TZ dlouhodobého nehmotného majetku je vymezeno v § 32a zákona o daních z příjmů. Za TZ se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého majetku převyší částku 40.000 Kč. [3]

Účtování technického zhodnocení

Technické zhodnocení zvýší pořizovací cenu dlouhodobého majetku, na kterém je toto TZ provedeno, v tom účetním období, ve kterém bylo uvedeno do užívání. Zvýší se tedy hodnota na účtech *účetních skupin 01 a 02* a to v případě, že toto TZ provádí jeho vlastník. Pokud je TZ provedeno na majetku cizím, eviduje se na samostatném účtu.

Pokud náklady na TZ nepřevyší částku stanovenou zákonem, budou účtovány jako ostatní provozní náklady na účty *548 – Ostatní provozní náklady* u hmotného a *518 – Ostatní služby* u nehmotného majetku. V takovémto případě se jedná o tzv. „malé technické zhodnocení“.

Technické zhodnocení nebo oprava

Největším problémem bývá správné odlišení TZ a oprav. Důkazní břemeno je vždy na straně poplatníka, který musí prokazovat původní stav majetku (před úpravami) a nový stav tak, aby oba stavy mohly být porovnány. Správce daně hodnotí předložené důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Ze zákona mají právo přesvědčit se o skutečném stavu věci a pak se rozhodnout. Správce daně

má právo neuznat deklarovanou úpravu majetku jako opravu, pokud jde o technické zhodnocení a naopak. [8]

Zatímco částky vynaložené na opravy a udržování majetku jsou účtovány jako běžný provozní náklad, výdaje na TZ dlouhodobého majetku se stávají součástí ocenění tohoto majetku. Nelze je tedy uplatnit jednorázově jako přímý náklad a do nákladů vstupují tyto výdaje na TZ postupně formou odpisů DM.

2.4.3 Inventarizace majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku je součástí účetní uzávěrky, kterou se směřuje k sestavení účetní závěrky. Účetní závěrka má sloužit k poskytnutí věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce. Inventarizací se ověřuje, zda stav majetku zachyceného v účetnictví odpovídá stavu skutečnému. V konkrétním případě dlouhodobého majetku se kontroluje, zda souhlasí stavy DM v účetnictví s operativní evidencí majetku na inventárních kartách. Povinnost provádět pravidelnou inventarizaci ukládá účetní jednotce zákon o účetnictví. Jako podklad o jejím provedení slouží vyhotovené inventarizační soupisy, které musí být podepsány osobou odpovědnou za provedení inventarizace. Účetní jednotky jsou pak povinny prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku po dobu 5 let po jejím provedení.

Inventarizaci podléhá veškerý dlouhodobý majetek, a to včetně nedokončeného DNM a DHM, pořizovaného DFM, dále poskytnutých záloh na DM a opravných položek k němu vytvořené. Zůstatky všech majetkových účtů je třeba doložit inventurou, která je úvodní součástí inventarizace. Inventurou se rozumí zjišťování skutečného stavu majetku, jeho ocenění a písemné zaznamenávání. U DHM, a je-li to možné tak také u DNM, je prováděna fyzická inventura. U ostatních složek majetku se jedná o inventuru dokladovou.

Inventarizace DM je prováděna k okamžiku sestavování účetní závěrky a účetní jednotka je povinna ji provádět každoročně. Zákon o účetnictví umožňuje provést fyzickou inventuru i v delším časovém období, a to v průběhu posledních 4 měsíců účetního období, popřípadě i v 1. měsíci období následujícího.

U DHM movitého, který je v soustavném pohybu a nemá stále místo, je přípustné provádět průběžnou inventarizaci. Termíny této inventarizace si stanoví účetní jednotka sama ve svém interním předpise.

Při inventarizaci je zjištěna buď shoda mezi účetním a skutečným stavem, nebo naopak **inventarizační rozdíl** mezi těmito stavy, který v případě dlouhodobého majetku může nabývat dvou hodnot:

- a) **přebytek** – v případě, že skutečný stav je vyšší než stav účetní,
- b) **manko** – v případě, že skutečný stav je nižší než stav účetní.

O inventarizačních rozdílech účtují účetní jednotky do účetního období, za které je prováděna inventarizace, a to na základě vnitřního účetního dokladu.

Tab. 2.8: Účtování inventarizačních rozdílů DM

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Přebytek DHM odpisovaného	48.000	02.	08.
Přebytek DHM neodpisovaného - pozemek	27.000	031	413
Přebytek DNM	69.000	01.	07.
Přebytek DFM	59.000	06.	665
Manko DNM	7.000	549 (582)	07.
Manko DHM odpisovaného	13.000	549 (582)	08.
Manko DHM neodpisovaného - pozemek	12.000	549 (582)	031
Manko DFM	50.000	569	06.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Účet **582 – Škody** se používá pouze při škodách vzniklé z mimořádných příčin a dosahující významných hodnot. Takovou mimořádnou příčinou mohou být například živelné pohromy. Proti takovým škodám by však každá účetní jednotka měla být pojištěna. Náhrady těchto škod se potom účtují jako mimořádný výnos. [2]

Ve většině případů se pro účtování manka a škody na DHM používá účet **549 – Manka a škody z provozní činnosti**. Tento účet je daňově uznatelný pouze za podmínek uvedené v zákoně o daních z příjmů.

2.4.4 Opravné položky k DNM a DHM

Účetní jednotky mají povinnost ověřovat při inventarizaci nejen, zda skutečný stav odpovídá stavu účetnímu, ale také zda nejsou dány důvody k tvorbě opravných položek DM.

Opravné položky k DHM a DNM se vytváří v případech přechodného snížení ocenění tohoto majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace. Opravné položky se tvoří

jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není toto snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem. [3]

Jedná se o dočasnou korekci hodnoty majetku, a to do pominutí důvodů tohoto snížení. Opravné položky podléhají inventarizaci, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost.

Při tvorbě opravných položek je nutno respektovat tři základní zásady, kterými jsou:

- opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek;
- nesmí se tvořit na zvýšení hodnoty majetku;
- v případě trvalého snížení hodnoty majetku se nepoužívá opravná položka, nýbrž odpis majetku.

Smyslem opravných položek je vyjádřit reálnou hodnotu DM v případě, že došlo k dočasnému poklesu jeho hodnoty a dodržet tak všeobecně uznávané účetní zásady opatrnosti a věrného zobrazení skutečnosti. [3]

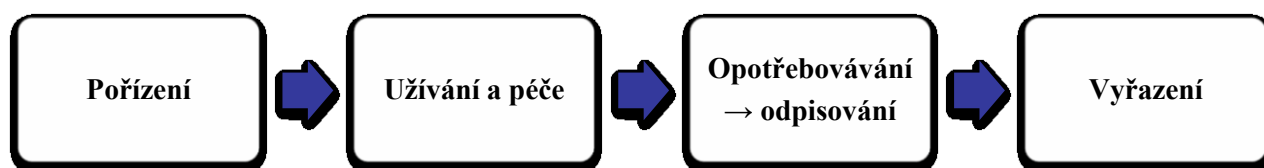
Tvorba opravných položek k DNM a DHM je účtována prostřednictvím účtu skupiny **09 – Opravné položky k DM** na straně D souvztažně s nákladovým účtem **559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti** na straně MD, který není daňově uznatelný. V případě pominutí důvodů je opravná položka zrušena opačným zápisem na stejných účtech. V rozvaze jsou opravné položky vykazovány jako korekce hodnoty příslušného aktiva, která snižuje jeho brutto hodnotu na jeho netto hodnotu.

Je ve vlastním zájmu každého podnikatele řádně se starat o svůj majetek a ověřovat jeho skutečné stavy prostřednictvím fyzické inventury. Kromě ověření vlastní existence majetku je možné pomocí inventury zjišťovat také další náležitosti, jako je například aktuální hodnota majetku, jeho využití, míra jeho opotřebení, zastarání a jiné skutečnosti, které jsou důležitými informacemi při hospodaření s majetkem.

2.5 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřazení dlouhodobého majetku z účetní evidence přichází v úvahu v případě, že se majetek stane pro účetní jednotku nepotřebným či nevyužitelným a představuje konečnou fázi „života“ majetku v podniku, jak je vidět na následujícím obrázku.

Obr. 2.2: Etapy „života“ dlouhodobého majetku:



Zdroj: Vlastní zpracování

DM může být vyřazován z nejrůznějších důvodů, přičemž forma vyřazení má vliv jak na způsob účtování, tak i na případné posouzení, zda je zůstatková cena vyřazeného majetku daňově účinným či neúčinným nákladem. Za den vyřazení majetku z obchodního majetku podnikatele se považuje den, kdy o něm účetní jednotka naposledy účtovala.

Vyřazení DNM a DHM z účetnictví je účtováno na základě vnitřních účetních dokladů v původní, tzv. historické ceně, ve které byl majetek veden na majetkových účtech skupiny 01 a 02. Toto vyřazení se účtuje prostřednictvím účtů opravek skupiny **07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku** a **08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku na stranu MD** souvztažně s majetkovými účty skupiny **01 – Dlouhodobý nehmotný majetek** nebo **02 – Dlouhodobý hmotný majetek** na stranu D.

Jedná-li se o majetek odpisovaný, je nutno zjistit, zda byl majetek již zcela odepsán, či existuje nějaká zůstatková cena (dále jen ZC). Pokud ZC existuje, je účtována formou jednorázového odpisu na stranu MD příslušného nákladového účtu v závislosti na způsobu vyřazení. Tímto postupem dojde k dorovnání výše opravek a vstupní ceny, po kterém je majetek možno účetně vyřadit.

Zákon o daních z příjmů definuje ZC jako rozdíl mezi vstupní cenou DNM a DHM a celkovou výší odpisů majetku stanovených podle tohoto zákona. ZC se tedy v průběhu času mění podle hodnoty uplatněných odpisů v daném časovém okamžiku a pohybuje se vždy v rozmezí mezi vstupní cenou a nulou.

Mezi nejčastější důvody, díky kterým bývá dlouhodobý majetek vyřazen, patří:

a) prodej dlouhodobého majetku

Při prodeji DM je pro správné stanovení základu daně důležité rozlišovat zda se jedná o majetek odpisovaný či neodpisovaný. V případě majetku, který se neodpisuje, lze vstupní cenu tohoto prodaného majetku považovat za daňově uznatelný náklad pouze do výše příjmů

z prodeje. V případě zůstatkové ceny prodaného hmotného majetku, který lze odpisovat, je tato ZC daňově uznatelná v plné výši.

Tab. 2.9: Prodej dlouhodobého hmotného majetku

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Prodej osobního automobilu	50.000	311	641
Doučtování ZC v důsledku prodeje	30.000	541	082
Vyřazení automobilu v pořizovací ceně	100.000	082	022

Zdroj: Vlastní zpracování

b) likvidace majetku

Likvidací majetku se rozumí fyzické znehodnocení majetku takovým způsobem, aby ho nebylo možné dále používat. [8] Dochází k ní například v důsledku jeho úplného opotřebení či technické zaostalosti. O likvidaci se účtuje na základě likvidačního protokolu o vyřazení. V případě likvidace majetku z jiného důvodu než škody je ZC v plné výši daňově uznatelná.

Tab. 2.10: Likvidace DHM v důsledku fyzického opotřebení

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Doučtování ZC v důsledku fyzického opotřebení	80.000	551	08.
Vyřazení DHM v pořizovací ceně	100.000	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

c) darování majetku

V případě vyřazení majetku darováním není zůstatková cena uznána jako daňový náklad, ale při splnění předepsaných podmínek se může stát odpočitatelnou položkou od základu daně. Při darování musí dárce, je-li plátcem DPH, odvést DPH na výstupu finančnímu úřadu.

Tab. 2.11: Darování DHM

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Doučtování ZC v důsledku daru	10.000	543	08.
DPH ze ZC	2.000	543	343
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	13.000	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

d) likvidace v důsledku škody

Zůstatková cena vyřazeného majetku z tohoto důvodu je daňově uznatelná pouze do výše náhrad od pojišťovny. V plné výši je daňově uznatelná v případě potvrzení policie o škodě způsobené neznámým pachatelem a dále škody způsobené živelnou pohromou, jak uvádí § 24 zákona o daních z příjmů. V ostatních případech je nákladový účet daňově neuznatelný a obecně se tedy jedná o připočitatelnou položku k základu daně.

Tab. 2.12: Likvidace DHM v důsledku manka a škody

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Doučtování ZC v důsledku manka	15.000	549	08.
Doučtování ZC v důsledku škody způsobené živelnou pohromou	10.000	582	08.
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	50.000	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

e) vklad majetku do jiné společnosti

V případě vkladu majetku do obchodní společnosti nebo družstva formou nepeněžitého vkladu se majetková účast ocení účetní zůstatkovou cenou, která se účtuje na účet **367 – Závazky z upsaných nesplacených CP a vkladů**. Daňovou ZC nelze v daňových nákladech uplatnit, neboť se jedná o rozvahové účetní operace. [8]

Tab. 2.13: Vklad DHM do jiné společnosti

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Počáteční stav odpisů	15.000	701	082
Zúčtování vkladu ve výši ZC vkládaného DHM	80.000	367	08.
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	95.000	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

f) přearazení do osobního užívání

V případě vyřazení majetku z obchodního majetku podnikatele pro jeho osobní potřebu, bude ZC vyřazeného majetku doučtování ve prospěch účtu **491 – Účet individuálního podnikatele**.

Tab. 2.14: **Přeřazení DHM do osobního užívání**

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Doučtování ZC DHM	75.000	491	08.
Vyřazení majetku v pořizovací ceně	95.000	08.	02.

Zdroj: Vlastní zpracování

Vyřazení dlouhodobého finančního majetku

Zvláštní kategorii DM tvoří DFM, k jehož vyřazení může docházet taktéž různými způsoby. Ke snížení DFM dochází zejména v důsledku prodej, inkasa splatných CP, splacení půjčky a úvěru, darování, výběru dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu. [4]

V případě účtování dochází k úbytku na konkrétním majetkovém účtu skupiny **06 – Dlouhodobý finanční majetek**, souvztažně se zápisem na různých účtech dle konkrétního způsobu vyřazení.

Tab. 2.15: **Vyřazení DFM v důsledku prodeje**

Účetní případ	Kč	Zaúčtování	
		MD	D
Výnos z prodeje CP	200.000	378	661
Vyřazení CP v pořizovací ceně	100.000	561	06.

Zdroj: Vlastní zpracování

Zmařená investice

V případě, že při pořizování majetku dojde k trvalému zastavení procesu tohoto pořizování, přičemž již byly vynaloženy náklady na jeho pořízení, jedná se o zmařenou investici. [8] Ta představuje zvláštní případ vyřazení majetku, který doposud nebyl dokončen a přeřazen na příslušný majetkový účet z různých důvodů.

V případě zmařené investice je nutno přeúčtovat veškeré zaúčtované náklady na účet **548 – Ostatní provozní náklady**. Aby bylo zmařenou investicí možno považovat za daňově uznatelný náklad, musí účetní jednotka prokázat, že tato zmařená investice je výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno je v této situaci vždy na straně poplatníka a je zkoumáno z jakých důvodů došlo k neuskutečnění připravované investice.

3. Odpisování dlouhodobého majetku

Z charakteristiky dlouhodobého majetku vyplývá, že dlouhodobá aktiva jsou používána účetní jednotkou po dobu delší než jeden rok a v tomto období přinášejí účetní jednotce také užitek. Dlouhodobý majetek se při užívání postupně opotřebovává. Opotřebení má charakter jednak fyzického, které vzniká v důsledku samotného užívání předmětu, a jednak morálního opotřebení, které vzniká vlivem technického pokroku. Opotřebováváním ztrácí dlouhodobý majetek trvale svou hodnotu. Míru používání majetku a jeho opotřebení v rámci činnosti účetní jednotky vyjadřují odpisy, které představují náklad účetní jednotky.

Díky dlouhodobosti užívání majetku nemohou náklady na jeho pořízení jednorázově ovlivnit výsledek hospodaření. Právě prostřednictvím odpisů je pořizovací cena dlouhodobého majetku zahrnována do nákladů postupně v jednotlivých letech životnosti majetku.

Odpisy představují peněžní částku, která vyjadřuje velikost opotřebení dlouhodobého majetku za jedno účetní období a impulsem pro zahájení tohoto odpisování je zařazení majetku do užívání. Úhrn odpisů za celou dobu užívání dlouhodobého majetku představují oprávky, které poskytují informace o celkovém opotřebení majetku od zahájení odpisování. V případě odečtení opravěk od pořizovací ceny majetku lze zjistit zůstatkovou cenu majetku, která je rovněž vykazována v rozvaze jakožto netto hodnota majetku. Historická cena pak v rozvaze představuje brutto hodnotu a oprávky jsou uvedeny ve sloupci korekce.

Odpisy lze rozčlenit na odpisy realizované podle zákona o účetnictví, tedy odpisy účetní a odpisy, jejichž formu a způsob výpočtu vymezuje zákon o daních z příjmů, v tomto případě se jedná o odpisy daňové. [2]

3.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Smyslem účetních odpisů je co nejpřesnější vyjádření opotřebení majetku, což vede k reálnému vykázání hodnoty majetku a rozložení pořizovací ceny majetku do nákladů během doby jeho životnosti.

Účetní odpisy jsou účtovány souvztažností do nákladů na účet **551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku** a jako zvýšení opravěk na účtech skupiny **07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku** a **08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku**. Odpisy lze účtovat měsíčně, čtvrtletně, ale i jedenkrát za účetní období, což bývá v praxi nejčastější varianta.

Nositelé odpisů

Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vyplývá ze zákona o účetnictví. Stejný zákon, konkrétně § 28, také vymezuje, o jaké konkrétní účetní jednotky se jedná, a to o ty, které:

- mají k němu vlastnické právo;
- mají k němu právo užívání;
- hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků;
- používají majetek, např. na základě smlouvy o výpůjčce, po dobu zajištění závazků převodem práva;
- získají majetek např. na základě smlouvy o nájmu podniku;
- účtují o technickém zhodnocení provedeném na svůj účet. [4]

Účetní jednotky, kterým ze zákona vznikla povinnost odpisovat dlouhodobý majetek, musí především správně určit, zda se jedná o majetek odpisovaný či nikoliv. Majetek, který není předmětem účetního odpisování, vymezuje zákon o účetnictví a vyhláška a jedná se o:

- pozemky;
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby;
 - sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty;
 - nedokončený DNM a DHM a TZ, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání;
 - finanční majetek;
 - zásoby;
 - najatý či obdobně užívaný DHM nebo DNM;
 - pohledávky;
 - preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů a povolenky na emise.
- [2]

Odpisový plán

Účetní jednotky jsou povinny dle vlastního uvážení a individuálních potřeb sestavit odpisový plán, na jehož základě bude účetní odpisování majetku v průběhu jeho používání prováděno. Tento odpisový plán představuje vnitropodnikovou směrnici firmy a skládá se ze dvou částí. Věcnou část tvoří soupis odpisovaného majetku pro dané účetní období,

v metodické části jsou pak stanoveny konkrétní zvolené metody účetního odpisování, roční, popř. měsíční sazby odpisů a celková doba odpisování.

Odpisový plán by měl respektovat dobu životnosti a míru opotřebení majetku. Pokud dojde ke změnám okolností, za nichž byl odpisový plán sestaven, je nutno jej opravit. [8]

3.1.1 Zásady odpisování

Mezi základní zásady účetního odpisování dlouhodobého majetku patří zejména:

- odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví;
- odpisování lze zahájit a majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání a řádně zaevidované;
- doba odpisování není účetními předpisy předepsána, nesmí být však kratší než 1 rok, neboť doba použitelnosti DHM je delší než 1 rok;
- maximální doba odpisování majetku není limitována, výjimku představuje goodwill, který je odepisován po dobu 60 měsíců, a zřizovací výdaje, které je nutno odepsat v průběhu 5 let od vzniku společnosti;
- sazby odpisů si stanoví účetní jednotka sama s ohledem na dobu použitelnosti nebo dle výkonu majetku;
- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru;
- dlouhodobý majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví, případně se zohledněním zbytkové hodnoty. [2]

Zbytková hodnota

Od 1. 1. 2009 lze při odpisování majetku zohlednit také předpokládanou zbytkovou hodnotu. Tento pojem vymezuje vyhláška č. 500/2002 Sb. v §56 odst. 3. Zbytková hodnota představuje očekávaný užitek, který aktivum přinese na konci doby jeho užívání. Může být stanovena například jako odhadovaná prodejní cena aktiva, kterou by bylo možno získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku. Při odhadu této hodnoty je však nutno zohlednit i náklady, které lze předpokládat v souvislosti s vyřazením tohoto majetku. Určí-li účetní jednotka předpokládanou zbytkovou hodnotu majetku, sníží o tuto hodnotu základnu pro odpisování, neboť součet odpisů a předpokládané zbytkové hodnoty se musí rovnat pořizovací ceně majetku.

Tuto metodu odpisování lze uplatnit od počátku roku 2009 také u již odpisovaného majetku a odpis se pak stanoví podle následujícího vzorce:

$$Odpis = \frac{\text{účetní cena} - \text{předpokládaná zbytková hodnota}}{\text{doba ekonomické využitelnosti DHM}}$$

(3.1)

Zdroj:[4]

3.1.2 Metody účetních odpisů

U každého dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku je nutno zvolit metodu odpisování, tedy postup, jakým bude majetek odpisován. Volba je ponechána zcela v kompetenci účetní jednotky a zvolená metoda je následně stanovena v odpisovém plánu a musí být zachycena také na inventárních kartách dlouhodobého majetku.

Účetní jednotka má na výběr ze tří základních metod:

- A) časová metoda,
- B) výkonová metoda,
- C) metoda komponentního odpisování.

Ad A) Časová metoda

Časová metoda vychází z předpokládané doby použitelnosti majetku a odpisy se zpravidla počítají s přesností na měsíce. U této metody je důležité určit správně okamžik, od kterého je možno začít DM odpisovat, tedy okamžik, ke kterému se daný majetek stává účetně DNM či DHM. [6]

Účetní jednotka má na výběr ze tří základních variant a to:

a) rovnoměrné (lineární) odpisy

Varianta rovnoměrných odpisů je využívána u majetku, k jehož opotřebovávání dochází rovnoměrně po celou dobu používání. Typickým příkladem je využití osobního automobilu. V každém roce odpisování je odepsána a do nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny majetku.

Odpis se vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{t} \quad (3.2)$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,
t = doba odpisování.

Zdroj: [6]

b) zrychlené odpisy

Metodou zrychlených odpisů se odepisuje majetek, který ztrácí v průběhu prvních let používání větší část své hodnoty než v dalších letech. Typickým příkladem je výpočetní technika. V prvním roce odpisování je vykázán nejvyšší odpis, který se v dalších letech postupně snižuje.

Odpis se vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times VC \times (t + 1 - i)}{t \times (t + 1)} \quad (3.3)$$

kde: VC = vstupní cena,
t = doba odpisování,
i = rok odpisování.

Zdroj: [6]

c) zpomalené odpisy

Způsobem zpomalených odpisů je odepisován majetek, který ztrácí svou hodnotu hlavně na konci doby své životnosti. V prvním roce odpisování je odpis nejnižší, v dalších letech se postupně zvyšuje.

Odpis se vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t + 1)} \quad (3.4)$$

kde: VC = vstupní cena,
t = doba odpisování,
i = rok odpisování.

Zdroj: [6]

Ad B) Výkonová metoda

Výkonová metoda vychází z předem stanoveného celkového objemu výkonů, které zařízení za dobu svého užívání provede. Používá se u majetku, u kterého je opotřebení závislé na míře skutečného využití. Typickým příkladem jsou výrobní stroje.

Odpis se vypočte dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = VC \times \frac{\text{výkon uskutečněný v daném roce}}{\text{celkový předpokládaný výkon}} \quad (3.5)$$

kde: VC = vstupní cena.

Zdroj: [7]

Ad C) Metoda komponentního odpisování

Od 1. 1. 2010 mohou účetní jednotky využívat také metodu komponentního odpisování, a to dle § 56a Vyhlášky. Metoda odpovídá IAS16 – Pozemky, budovy a zařízení a její aplikací do české legislativy dochází k přibližování českého účetnictví k Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (dále jen IFRS).

Základní princip spočívá v oddělení odepisování jednotlivých komponent od zbylé části majetku, avšak o tomto majetku a jeho oprávkách se účtuje jako o celku a majetek se také jako celek vykazuje. Komponentou se přitom rozumí ta část majetku, která má výrazně odlišnou dobu použitelnosti a je také významná svou cenou v porovnání s ostatními částmi DM. Metodu je však možno použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Metoda může být uplatněna také u majetku, který již byl účetně odpisován, pokud účetní jednotka zjistí, že metoda komponentního odpisování přispěje více k věrnému obrazu účetnictví. [3]

3.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy řeší zákon o daních z příjmů a jejich úprava je vymezena v § 26 – 32a tohoto zákona. Zjišťují se mimoúčetně pro stanovení daňového základu, a to ke dni účetní závěrky. Daňové odpisy představují maximální částky odpisů, které jsou přípustné pro účely stanovení daňového základu. Jedná se tedy o výši účetních odpisů, které akceptuje

zákon o daních z příjmů a toto odpisování představuje zahrnutí odpisů do výdajů nutných k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu.

Zatímco účetní odpisy účetní jednotky povinně vést musí, uplatňování daňových odpisů není povinností, nýbrž se jedná pouze o právo. Další rozdíl spočívá v možnosti přerušení daňového odpisování. Jestliže však k takovému přerušení dojde, při dalším pokračování je nutné navázat na předchozí postupy odpisování, jak uvádí zákon o daních z příjmů.

Odpisování je možno zahájit teprve po uvedení majetku do užívání a mezi poplatníky, kterých se tato možnost týká, patří zejména ti, kteří:

- jsou vlastníky majetku;
- nabyli právo užívat nehmotný majetek za úplatu;
- jsou organizační složkou státu nebo státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu;
- jsou zavázáni k provedení rekultivace, pokud je prováděna na pozemku jinou osobou než vlastníkem;
- jsou nájemci majetku a mohou odepisovat jeho technické zhodnocení;
- jsou nájemci podniku nebo jeho části;
- evidují stavby či pěstelské celky trvalých porostů, které jsou dokončeny na cizím pozemku, není-li jejich hodnota součástí ocenění pozemku. [2]

Na druhou stranu daňové odpisy nelze uplatnit u fyzických osob majících příjmy z podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 nebo z pronájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, pokud v určitém zdaňovacím období uplatní výdaje jako procento zdanitelných příjmů. [6]

3.2.1 Postup daňového odpisování

Základní postup daňového odpisování se skládá ze 4 etap, které na sebe navazují.

a) stanovení vstupních informací

Před samotným začátkem odpisování je důležité shromáždit a zaznamenat informace o DNM a DHM, který byl účetní jednotkou pořízen. Mezi tyto nejdůležitější informace patří vstupní cena, termín uvedení majetku do užívání a určení zda se jedná o majetek odpisovaný či o majetek vyloučený z odpisování, který je vymezen § 27 zákona o daních z příjmů.

b) zařazení majetku do odpisových skupin

V prvním roce odpisování zatřídí poplatník hmotný majetek do příslušné odpisové skupiny, která se poté po dobu odpisování již nemění. Výjimku v tomto případě tvoří stavební díla, která jsou zařazována do skupiny 5 nebo 6 podle hlavního užívání. Určení odpisové skupiny je prováděno dle charakteru hmotného majetku a podle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů. Příloha rozčleňuje majetek do 6 odpisových skupin podle jejich délky odpisování. Pokud konkrétní hmotný majetek není v příloze uveden a nelze ho tedy zařadit do některé z uvedených odpisových skupin, zařadí se do 2. odpisové skupiny.

Tab. 3.1: Doba odpisování hmotného majetku v jednotlivých odpisových skupinách

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: [4]

c) volba způsobu odpisování

Způsob odpisování stanoví poplatník pro každý nově pořízený hmotný majetek s výjimkou majetku, u kterého je povinen pokračovat v odpisování, které již bylo započato původním vlastníkem, jak je uvedeno v § 30/10 zákona o daních z příjmů. Způsob odpisování si stanovuje poplatník tak, aby byl pro něj co nejvýhodnější, a to na počátku odpisování. Zvolený způsob již poté nelze v průběhu odpisování měnit.

d) výpočet odpisů

Po provedení všech předchozích operací následuje samotný výpočet odpisů, který poplatník provádí dle zvoleného způsobu. Vypočtený odpis se zaokrouhluje na celé koruny nahoru, přitom základní zásadou zůstává, že majetek lze odepsat nejvýše do výše jeho vstupní ceny. V okamžiku, kdy celková výše odpisů dosáhne této hranice, ukončí poplatník odpisování majetku.

3.2.2 Metody daňových odpisů

Pro účely daňových odpisů je důležité rozlišovat, zda se jedná o majetek hmotné či nehmotné povahy a o jakou výši vstupní ceny se jedná. Pro zařazení majetku do těchto kategorií je zákonem o daních z příjmů stanovena minimální hranice ocenění. Dalším důvodem rozlišení těchto kategorií zůstává, že pro účely daňového přiznání se daňové odpisy hmotného majetku počítají jako roční, zatímco v případě nehmotného majetku se jedná o odpisy měsíční.

Odpisování nehmotného majetku

Daňové odpisování nehmotného majetku je ustanoveno v § 32a zákona o daních z příjmů, ve kterém je definován nehmotný majetek, kterého se daňové odpisy týkají. Jedná se o zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, pokud splňuje podmínky uvedené v tomto zákoně.

Tento majetek může kromě vlastníka odepisovat také poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. [4]

Má-li poplatník právo užívat majetek po dobu určitou, roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to:

- audiovizuální dílo 18 měsíců;
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců;
- zřizovací výdaje 60 měsíců;
- ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Paragraf 32a zákona o daních z příjmů upravuje také situaci technického zhodnocení na nehmotném majetku, tedy postup odpisování ze zvýšené vstupní ceny. Poplatník pokračuje v odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo TZ dokončeno, a to rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování, nejméně však:

- audiovizuální díla po dobu 9 měsíců;
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje po dobu 18 měsíců;

- nehmotný majetek, je-li právo užívání sjednáno na dobu určitou, do konce doby sjednané smlouvou;
- ostatní nehmotný majetek po dobu 36 měsíců. [6]

Odpisování hmotného majetku

O způsobech odpisování hmotného majetku pojednává § 30 - 32 zákona o daních z příjmů, ve kterých jsou stanovena přesná pravidla pro výpočet daňových odpisů hmotného majetku. V zákoně jsou vymezeny tři základní techniky odpisování a na poplatníkovi je vybrat na počátku konkrétní metodu. Tu pak není možno v průběhu odpisování měnit.

Majetek je možno odepsat nejvýše do výše vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny a poplatník může uplatnit roční daňový odpis u majetku, který je u něj evidován ke konci příslušného zdaňovacího období.

Mezi základní metody pro výpočet daňových odpisů patří:

- A) metoda rovnoměrného odpisování,
- B) metoda zrychleného odpisování,
- C) metoda mimořádných odpisů.

Ad A) Metoda rovnoměrného odpisování

Při rovnoměrném způsobu odpisování jsou v § 31 přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám maximální roční odpisové sazby. Ke každé odpisové skupině jsou vždy přiřazeny tři sazby, a to:

- sazba v prvním roce odpisování, která se použije pouze jednou při zahájení odpisování;
- sazba v dalších letech odpisování se používá od druhého roku odpisování až do jeho ukončení;
- sazba pro zvýšenou vstupní cenu, která se použije pouze u majetku, na němž bylo provedeno technické zhodnocení, a to poprvé v roce, v němž bylo technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do užívání. [8]

Jelikož se jedná o maximální sazby, může poplatník použít i sazby nižší a majetek tak odpisovat po delší dobu. Této možnosti využijí především podnikatelé, jejichž základ daně před uplatněním odpisů je sice kladný, avšak použili-li při výpočtu daňových odpisů maximální roční odpisové sazby, dostali by se do daňové ztráty. Nižší sazby však nemohou

používat fyzické osoby uplatňující výdaje paušálem provozující činnosti podle § 7 nebo 9 zákona o daních z příjmů.

Účetní jednotka má možnost ve specifických případech, které jsou přesně stanoveny rovněž v § 31, použít v prvním roce odpisování zvýšenou roční sazbu o 10, 15 nebo 20 %. Takovouto možnost má poplatník počínaje rokem 2005, který je prvním vlastníkem hmotného majetku, a to v roce pořízení vybraného majetku. V případě zvýšení o 20 % musí poplatník provozovat převážně zemědělskou a lesní výrobu, v případě zvýšení o 15 % je vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod a v případě zvýšení o 10 % je vlastníkem majetku spadající do 1. – 3. odpisové skupiny s výjimkou již výše uvedeného majetku.

Zákon také přesně vymezuje majetek, u kterého nelze zvýšenou odpisovou sazbu použít a to:

- u letadel, pokud nejsou využívána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základně vydané koncese a provozovateli leteckých škol;
 - u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební;
 - u hmotného majetku označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.7 – přístroje pro domácnost jinde neuvedené a 35.12 – rekreační a sportovní čluny.
- [5]

Výpočet rovnoměrných odpisů

Při samotném výpočtu odpisů se vychází ze vstupní ceny majetku, případně ze zvýšené vstupní ceny, bylo-li na majetku provedeno technické zhodnocení. Roční odpis se pak stanoví jako součin jedné setiny vstupní ceny a příslušné roční odpisové sazby a je možno použít následující vzorec:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC \times OS}{100}$$

kde: VC = vstupní cena, (3.6)
OS = roční odpisová sazba.

Zdroj:[5]

Ad B) Metoda zrychleného odpisování

Druhou ze základních možností, kterou si může podnikatelský subjekt při odpisování hmotného majetku vybrat, jsou odpisy zrychlené. Při výpočtu těchto odpisů je nutno se řídit ustanovením zákona o daních z příjmů, konkrétně § 32. Je nutné si uvědomit, že zrychlené odepisování neznamena zkrácení doby odpisování, ale že tyto odpisy umožňují v prvních letech odepsat vyšší částky a naopak ke konci doby odpisování pak částky nižší než u odpisů rovnoměrných.

Při výpočtu zrychlených daňových odpisů jsou základem tzv. koeficienty, které jsou přiřazeny jednotlivým odpisovým skupinám a jsou uvedeny rovněž v § 32. Tyto koeficienty jsou opět rozdílné pro první rok a další roky odpisování. Jednotlivým odpisovým skupinám je rovněž přiřazen třetí koeficient, který je použit v případě technického zhodnocení majetku, a to poprvé v roce, v němž bylo technické zhodnocení dokončeno.

Zrychleného odpisování se týká rovněž možnost zvýšeného odpisu v prvním roce o 10, 15 nebo 20 %, a to za stejných podmínek jako u odpisů rovnoměrných.

Výpočet zrychlených odpisů

Při výpočtu zrychlených odpisů je nutno rozlišit, zda se jedná o první či o další roky odpisování.

Základnou pro výpočet odpisu v prvním roce je vstupní cena hmotného majetku a odpis se vypočte jako podíl této vstupní ceny a konkrétního koeficientu pro první rok odpisování dle odpisové skupiny. Výpočet je možno provést dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{VC}{K1}$$

kde: VC = vstupní cena,
K1 = koeficient pro první rok odpisování. (3.7)

Zdroj:[6]

Základnou pro výpočet odpisu v dalších letech odpisování je jeho zůstatková cena. Roční odpis se vypočte jako podíl dvojnásobku této zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem v dalších letech odpisování a počtem let, po které již byl majetek odpisován. [5]

Pro výpočet je možno použít následující vzorec:

$$\text{Roční odpis} = \frac{2 \times ZC}{K2 - n} \quad (3.8)$$

kde: ZC = zůstatková cena majetku,
K2 = koeficient pro následující roky odpisování,
n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

Zdroj:[6]

V případě, že bylo na hmotném majetku provedeno technické zhodnocení, je nutno tuto skutečnost zohlednit také při výpočtu daňových odpisů. V takovémto případě se v roce provedení TZ zvýší také zůstatková cena a odpis se v tomto roce vypočte jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a koeficientu platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

V dalších letech se daňový odpis vypočte jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl majetek již odpisován z této zvýšené zůstatkové ceny. [5]

Ad C) Metoda mimořádných odpisů

Počínaje rokem 2009 mají poplatníci možnost využít u vybraného druhu hmotného majetku i možnosti tzv. mimořádných odpisů, které upravuje § 30a zákona o daních z příjmů. Poplatník má možnost uplatnit tuto metodu odpisování pouze u majetku v odpisové skupině 1 a 2, jehož je prvním vlastníkem a který byl pořízen v období od 1. 1. 2009 – 30. 6. 2010, přičemž je tento majetek možno odepsat:

- rovnoměrně bez přerušení do výše 100 % vstupní ceny za 12 měsíců u majetku zařazeného v 1. odpisové skupině;
- rovnoměrně bez přerušení do výše 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy do výše 60 % a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku, který je zařazen ve 2. odpisové skupině.

Při metodě mimořádného odpisování má poplatník povinnost zahájit odpisování v následujícím měsíci po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování.

Rovněž u této metody platí určité zásady, mezi které patří například skutečnost, že se vypočtené odpisy stanoví s přesností na celé měsíce a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. Další zásadou je, že je-li na majetku, který je opisován metodou mimořádných odpisů, provedeno technické zhodnocení, nezvyšuje toto zhodnocení vstupní cenu majetku, ale je zaříděno do odpisové skupiny dle povahy majetku, na němž je provedeno a následně odpisováno samostatně. Odpisy nelze uplatnit u hmotného majetku, který je odpisován dle § 30 odst. 4 a 5.

Výhodou zvoleného způsobu odpisování je skutečnost, že vybraný majetek je možno odepsat za mnohem kratší dobu, než je tomu v případě rovnoměrných či zrychlených daňových odpisů. Hlavním smyslem této úpravy je motivovat poplatníky zvýhodněnou technikou odpisování k nákupu hmotného majetku zařazeného v odpisových skupinách č. 1 a 2 v období finanční krize a stimulovat tak poptávku po tomto majetku. [6]

Kromě výše uvedených základních technik vymezuje zákon o daních z příjmů v § 30 odst. 4 – 6 i další způsoby odpisování, jejichž použití je však vázáno na specifický hmotný majetek. [2]

3.3 Vztah účetních a daňových odpisů

I přesto, že tvoří účetní a daňové odpisy dvě samostatné části, které je nutné od sebe navzájem odlišovat, je také nutné respektovat fakt, že spolu tyto dvě kategorie velice úzce souvisejí. Mezi těmito dvěma způsoby, jak je možno na odpisování majetku společnosti nahlížet, existují určité shody, avšak také mnoho rozdílů.

Účetní odpisy se počítají s přesností na měsíce, zatímco daňové odpisy, s výjimkou nehmotného majetku, se počítají jako roční, tedy jedenkrát za účetní období. Daňové odpisy tedy představují roční částku, která nezohledňuje dobu pořízení majetku, respektive měsíc, ve kterém byl majetek pořízen a po jakou část roku byl tedy ve firmě využíván.

Účetnictví firmy, konkrétně její náklady, ovlivňují pouze účetní odpisy, o kterých je účtováno a které tak ovlivňují výsledek hospodaření.

Daňové odpisy slouží pouze pro stanovení daňového základu a nezobrazují věrně skutečné opotřebení majetku. Účetní jednotka se jimi musí zabývat k datu účetní závěrky, neboť pro potřeby správného stanovení daňového základu může být v nákladech zohledněna pouze taková výše účetních odpisů, kterou akceptuje zákon o daních z příjmů. K tomuto datu tedy účetní jednotka musí porovnat výši účetních a daňových odpisů a jejich

rozdíl zohlednit v daňovém přiznání. Jelikož daňové odpisy představují maximální možnou výši odpisů, kterou lze promítnout do daňového základu, částka účetních odpisů, která převyšuje odpisy daňové, bude představovat připočitatelnou položku k základu daně, která tento základ daně zvýší. V případě, že naopak daňové odpisy převyšují odpisy účetní, představuje vzniklý rozdíl položku odpočitatelnou od základu daně, která tento základ daně sníží.

Metody odpisování v případě účetních odpisů jsou pouze jakýmsi doporučením, avšak záleží pouze na účetní jednotce, zda si zvolí metodu časovou, výkonovou či si pro potřeby výpočtu odpisů zvolí metodu zcela odlišnou. Naopak metody daňových odpisů, které jsou zákonem o daních z příjmů striktně vymezeny, jsou pro účetní jednotky závazné a jiné způsoby výpočtu odpisů nejsou přípustné.

Uplatňování daňových odpisů je právem, nikoli povinností účetní jednotky na rozdíl od odpisů účetních. Daňové odpisy hmotného majetku lze dle zákona rovněž přerušit, jestliže však k této situaci dojde, je při dalším pokračování odpisování nutno postupovat tak, jako by k přerušení vůbec nedošlo. Této možnosti bývá v praxi využíváno v případech, kdy je výhodné základ daně zvýšit pro možné uplatnění jiných výhod, například slev na dani, nepřenositelných do dalších zdaňovacích období. [2]

Účetní odpisování naopak přerušit nelze, neboť i v případě, že majetek podniku není používán, dochází k jeho zastarávání díky plynutí času, což je vyjadřováno právě pomocí účetních odpisů.

Ne vždy však musí být daňový odpis vypočtený rovnoměrným či zrychleným způsobem, uplatněn v celé své výši. V případě, že dlouhodobý hmotný majetek je účetní jednotkou evidován na počátku období, ale v průběhu zdaňovacího období byl vyřazen z evidence, převeden na jinou osobu nebo došlo k ukončení podnikatelské činnosti, může být uplatněn odpis pouze ve výši jedné poloviny vypočteného ročního odpisu. [3]

4. Dlouhodobý majetek v účetní praxi

4.1 Představení vybrané společnosti

Společnost Rockwool International A/S (dále jen RI) byla založena v roce 1909 v Dánsku. V současné době se jedná o globálně orientovanou společnost, která provozuje 22 výrobních závodů na třech kontinentech, konkrétně v 30 zemích, které se nacházejí převážně v Evropě a dále v Asii a Severní Americe. Společnost zaměstnává přes 8.500 vysoce kvalifikovaných pracovníků a disponuje celosvětovou sítí obchodních kanceláří, distributorů a obchodních partnerů, díky čemuž jsou její výrobky dostupné ve všech částech světa. Ústředí společnosti a oddělení výzkumu a vývoje a ochrany životního prostředí se nacházejí v dánském městečku Hedehusene poblíž Kodaně.

Společnost RI je předním světovým výrobcem tepelných, zvukových a protipožárních izolací z minerální vlny. Jedná se o materiál, který zlepšuje kvalitu života lidí a pomáhá zmírňovat ekologické problémy, jako např. skleníkový efekt, smog a kyselé deště. Hlavní činností firmy je tedy výroba minerálních vláken a izolačních materiálů vyráběných z „kamenné vlny“, které jsou nehořlavé a snášejí teplotu až do 1.000 stupňů Celsia. Tyto výrobky mohou ušetřit až devadesát procent energie sloužící k vytápění budov a díky minimalizaci spotřeby paliv tedy snižují také znečištění ovzduší a emise CO₂. Za všechny tyto vlastnosti, které nesou výrobky firmy Rockwool, získala společnost již mnoho ocenění. [9]

Jedna z mnohých dceřiných společností se nachází rovněž v České republice. V roce 1998 byl koupen výrobní závod v Bohumíně, který následně prošel rozsáhlou rekonstrukcí. Po četných organizačních změnách a transformacích v roce 2000 koupila společnost RI českou pobočku Rockwool, s. r. o. Od tohoto okamžiku se jedná o akciovou společnost nesoucí název Rockwool, a. s., která je jediným výrobním závodem na území České republiky.

RI vlastní 100% podíl ve společnosti Rockwool, a. s. Z organizačního hlediska je firma Rockwool, a. s. se sídlem v Bohumíně součástí konsolidačního celku Rockwool International A/S přičemž patří do skupiny Rockwool Polska Group, jejíž vedením je pověřena polská dceřiná společnost Rockwool Polska Sp. z o. o.

V rámci své bakalářské práce se budu zabývat problematikou dlouhodobého majetku v rámci české dceřiné společnosti Rockwool, a. s. se sídlem v Bohumíně.

4.2 Dlouhodobý majetek společnosti

Jelikož je společnost Rockwool, a. s. součástí mezinárodního koncernu Rockwool International, A/S je pro ni směrodatná nejen česká účtová osnova, ale také účtová osnova, která je společná v rámci celého konsolidačního celku RI. Jedná se o německou účtovou osnovu. Dlouhodobý majetek a veškeré účetní případy s ním související jsou tedy zachyceny nejen na českých účtech, ale také na účtech německé účtové osnovy. Každému majetkovému účtu v německé účtové osnově je přiřazen český účet. Veškeré účetní případy se účtují a zaznamenávají prostřednictvím mezinárodního účetního programu SAP, ve kterém jsou nastaveny převodové můstky mezi jednotlivými účty. Prvotně je účetní případ zachycen na německém účtu a ten je softwarem převeden na účet český, proto je velice důležité určit správně německý účet.

Účty dle německé účtové osnovy, které souvisejí s dlouhodobým majetkem, a jejich vztah k českým účtům jsou vymezeny v interní směrnici společnosti, která se nachází v příloze bakalářské práce jako **příloha č. 1**. Nejdůležitější účty jsou uvedeny v následující tabulce:

Tab. 3.2: Srovnání účtů dlouhodobého majetku české a německé účtové osnovy

Číslo účtu		Název účtu	
účet RI	účet CZ		
100300	013	Software	
110000	031	Pozemky	
110100	021	Stavby a budovy	
110300	022	Stroje a zařízení	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
110600		Ostatní movitý majetek	
110610		Dopravní prostředky	
110620		IT vybavení	
111000	041	Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
	042		

Zdroj: Vlastní zpracování

Veškerý dlouhodobý majetek společnosti je evidován na inventárních kartách, které jsou vedeny v elektronické podobě v rámci programu SAP a na kterých jsou zaznamenány veškeré informace, které s majetkem souvisejí.

Vymezení majetku společnosti

Majetek společnosti je podrobně vymezen interní směrnicí číslo 07 s názvem: 07 Dlouhodobý majetek a jeho evidence, odpisový plán, drobný hmotný majetek (dále jen interní směrnice).

Interní směrnice společnosti se skládá ze dvou částí. První část vychází z platných zákonů a předpisů České republiky, které se k DM vztahují. V této části je řešeno vymezení DNM a DHM, pořízení DM a jeho ocenění, technické zhodnocení DM, zařazení DM, vyřazení DM a inventarizace majetku. Součástí je také odpisový plán, který zahrnuje jak odpisy účetní, tak také stanovenou daňovou metodu odepisování.

Druhá část v anglickém jazyce představuje interní směrnici vydanou mateřskou společností, prostřednictvím které jsou stanovena pravidla pro účetní odpisy dlouhodobého majetku a která je platná pro všechny dceřiné společnosti.

Nehmotný majetek vychází z § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platné znění a je takto vymezen:

- zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění 60.000 Kč;
- goodwill je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nabytého zejména koupí, vkladem a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky;
- za DNM se dále považuje TZ od částky 40.000 Kč stanovené zákonem o daních z příjmů;
- za DNM se podle zákona o daních z příjmů nepovažuje goodwill, povolenky na emise skleníkových plynů nebo preferenční limity.

Dlouhodobý hmotný majetek je interní směrnicí vymezen jako:

- pozemky, stavby, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty a nebytové prostory (podrobnější vymezení v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění);
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, stroje a zařízení, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč a doba užitelnosti delší než jeden rok;
- účetní jednotka stanovila pro zařazení do kategorie dlouhodobého hmotného majetku u výpočetní techniky - počítače, laptopy, tiskárny a IT majetek - vstupní cenu 30.000 Kč;

- pozemky, stavby bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

V rámci interní směrnice je vymezen také drobný hmotný majetek, a to jako:

- jednotlivý majetek v pořizovací ceně od 15.000 Kč do 40. 000 Kč;
- majetek se plně odepisuje, účtuje se přímo do spotřeby na příslušný nákladový účet - RI účet 675500, CZ účet 501.

4.3 Odpisování dlouhodobého majetku

4.3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisování dlouhodobého majetku je ve firmě Rockwool, a. s. prováděno na základě interní směrnice, ve které je stanoveno, že všechny druhy nehmotného a hmotného majetku budou účetně odpisovány rovnoměrně po celou dobu jejich ekonomické životnosti.

Doba užívání dlouhodobého majetku, stejně jako roční účetní odpis v % v případě, že bude majetek využíván po celý rok, jsou stanoveny interní směrnici vydanou mateřskou společností a zobrazeny v následující tabulce:

Tab. 3.3: Pravidla pro účetní odpisy dlouhodobého majetku společnosti

Majetek	Doba odpisování v letech	Roční účetní odpis v %
Software	3	33,3
Stavby	30	3,3
Stroje, přístroje a zařízení	10	10
Dopravní prostředky	4	25
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4	25

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování odpisů dlouhodobého majetku

Společnost Rockwool, a. s. jakožto účetní jednotka má povinnost dle zákona o účetnictví odepisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.

Účetní odpisy jsou účtovány prostřednictvím účtů německé účetní osnovy do nákladů na účet **705000 – Odpis DNM** nebo **701000 – Odpis DHM**, který je v programu SAP převeden na český nákladový účet **551 – Odpisy DNM a DHM**. Souvztažně s nákladovými účty je odpis zaúčtován na účet **105200 – Oprávky k softwaru** nebo **114xxx – Oprávky**

k DHM, kterým odpovídají české účty v účtových třídách **07 a 08 – Oprávky k DNM a DHM**. Účetní jednotka účtuje o účetních odpisech měsíčně pravidelně na konci každého kalendářního měsíce.

Jelikož společnost Rockwool, a. s. byla koupena mateřskou společností RI v roce 2000, firma v té době již vlastnila určitý majetek, o kterém se díky rozsáhlé době užívání účtuje i v současnosti. Do roku 2000 platily pro účetní odpisy jiná pravidla než po tomto roce, kdy byla firmou přijata interní směrnice stanovující nová pravidla pro účetní odpisy. U vybraného dlouhodobého majetku tedy dochází k rozdílu mezi českými účetními odpisy a účetními odpisy dle matky. Tyto rozdíly jsou evidovány na přechodných účtech v podrozvahové evidenci na účtech 9. účtové třídy německé účetní osnovy, konkrétně na účtu **901000 – Rozdíl v plánovaných odpisech DHM**. Prostřednictvím tohoto účtu dochází k dorovnání těchto rozdílů.

Kromě délky užívání a stanovení nových pravidel v odpisech jsou dalším důvodem pro vznik rozdílů také rozdílná pravidla pro zařazení majetku do DNM či DHM a jeho evidenci na příslušných účtech.

Jako příklad lze uvést povolenky na emise. V českém účetnictví se povolenky na emise řadí dle zákona o účetnictví mezi dlouhodobý nehmotný majetek a účtuje se o nich na účtu **019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**. Dle metodiky RI se však v rozvaze eviduje a na účtu **100400 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**, který odpovídá českému účtu 019, účtuje pouze o nákupu a prodeji těchto povolenek. Naproti tomu v českém účetnictví se na účtu 019 účtuje také o bezplatném přidělení povolenek z Ministerstva životního prostředí.

Na účtu 100400 a jemu odpovídající 019 tak existuje rozdíl. Tento rozdíl se zaúčtuje do 9. účtové třídy, konkrétně na účet **902002 – Rozdíl ostatní NM**. Na tento účet se vzniklý rozdíl zaúčtuje, protože operace, které se evidují na českém účtu 019, nevchází na účet 100400. V důsledku toho se účetní případ zaúčtuje na účet 902002, který je převodovým můstkem převeden na účet 019.

Pro kontroly českého finančního úřadu jsou přitom podstatné české účty a naopak pro reporty odesílané mateřské společnosti RI do Dánska jsou podstatné účty německé účetní osnovy.

4.3.2 Daňové odpisy

Účetní jednotka využívá práva uplatňování daňových odpisů dle zákona o daních z příjmů. Daňové odpisy jsou zjišťovány k poslednímu dni účetního období pro účely

správného stanovení daňového základu. Účetní období se v případě společnosti rovná kalendářnímu roku, proto rozhodným dnem je 31. 12.

Postup pro výpočet ročního daňového odpisu nehmotného majetku je uveden v interní směrnici a je stanoven dle pravidel zákona o daních z příjmů jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. V ostatních případech se nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně bez přerušení po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů.

Pro uplatňování daňových odpisů hmotného majetku zvolila účetní jednotka metodu rovnoměrných odpisů dle § 31 odst. 1a) zákona o daních z příjmů. Zvolený způsob odepisování je uveden také v interní směrnici společnosti. Pro výpočet daňových odpisů HM uplatňuje společnost maximální roční odpisové sazby.

V letech 2007 a 2008 využila společnost možnosti přerušení daňového odpisování u hmotného majetku, konkrétně se jedná o komplex výrobní linky. K přerušení došlo v důsledku řešení právního problému týkající se ocenění zmiňovaného majetku. Výrobní linku nabyla společnost v roce 2007 od spřízněných osob. V souladu se zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění měla být hodnota takto nabytého majetku stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem, avšak tento krok nebyl uskutečněn. V průběhu roku 2009 byly provedeny právní kroky vedoucí k ocenění tohoto majetku a vyřešení celé záležitosti. Na přerušené odpisy výrobní linky bylo navázáno opět v roce 2009, od tohoto roku se v daňovém odpisování pokračuje tak, jako by k přerušení vůbec nedošlo. V průběhu dalších let již nebylo možnosti přerušení daňových odpisů společností využito.

4.4 Zhodnocení problematiky dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti

Stěžejním materiálem pro řešení problematiky dlouhodobého majetku v každé společnosti je interní směrnice. Směrnice by měla zahrnovat veškeré operace, ke kterým může v průběhu používání majetku dojít, včetně řešení situace vyřazení majetku z obchodního majetku společnosti.

Interní směrnice řešící problematiku dlouhodobého majetku ve společnosti Rockwool, a. s. byla vydána 1. 1. 2006 a poslední úpravy byly provedeny v roce 2007. I přesto, že je směrnice vypracována podrobně a zahrnuje všechny operace týkající se dlouhodobého majetku a k příliš velkým změnám během let nedošlo, doporučovala bych provést novou úpravu. Hlavní důvod nacházím v odpisovém plánu, kde se stále vyskytuje

odpisová skupina 1a, která byla ze zákona o daních z příjmů vyloučena v roce 2008. Osobní automobily, které do skupiny 1a až do této doby spadaly, byly přeřazeny do odpisové skupiny 2. Délka odpisování se tedy prodloužila z původních 4 na 5 let. Společnost sice od roku 2008 osobní automobily do 2. odpisové skupiny zařazuje a odepisuje tedy po zákonem stanovenou dobu, avšak v interní směrnici tyto změny nebyly zaznamenány. Aby nedocházelo v budoucnosti k takovýmto situacím, doporučovala bych pravidelnou roční aktualizaci interní směrnice.

Jelikož společnost nevlastní žádný dlouhodobý finanční majetek, není zmíněn ani v interní směrnici, avšak domnívám se, že by tato kategorie dlouhodobého majetku měla být ve směrnici rovněž uvedena, neboť v budoucnu může dojít k nabytí zmíněného druhu majetku.

Součástí problematiky dlouhodobého majetku je řešení otázek odpisování dlouhodobého majetku, což musí akceptovat každá účetní jednotka. Co se týče daňových odpisů ve společnosti Rockwool, a. s. je těžké posoudit, zda je zvolená metoda rovnoměrných odpisů ideální. Podstata rozdílu mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování spočívá ve zkrácení doby odpisování majetku v případě zrychlených odpisů. Prostřednictvím těchto odpisů je možno odepsat v prvních letech částky vyšší a na konci doby odpisování naopak částky nižší.

Jestliže by bylo nutno navrhnout metodu odpisování pro nově pořízený majetek v současné době, je nutné zohlednit ztrátu, kterou společnost vykazuje za poslední známé účetní období, kterým je rok 2009 a dále pak skutečnost, že účetní odpisy v současné době převyšují hodnotu daňových odpisů. Protože by zrychlené odpisy zvýšily hodnotu daňových odpisů, je nutné předpokládat, že rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy by se snížil, čímž by se snížila připočitatelná položka či by se tato hodnota změnila v položku odčitatelnou. Jelikož však společnost dosahuje ztráty, základ daně by se snížil daleko více. V takovémto případě by nedošlo ani k výpočtu daně z příjmů právnických osob, ani k uplatnění slevy na dani. Volbu rovnoměrných odpisů je tedy možno označit za zcela vyhovující.

Hospodářský výsledek společnosti za rok 2009 byl záporný a společnost se tedy nacházela ve ztrátě, mohlo by se proto zdát jako výhodné doporučit společnosti využití možnosti přerušení daňových odpisů. V tomto případě by byly daňové odpisy nulové a hodnota účetních odpisů by představovala daleko vyšší připočitatelnou položku k základu daně. Avšak po podrobném propočtu a zohlednění ostatních připočitatelných a odpočitatelných položek lze dospět rovněž, k sice vyššímu, avšak stále zápornému základu daně, takže sleva na dani nebude moci být uplatněna.

Na druhé straně je však možno uvažovat o možnosti, kterou připouští zákon o daních příjmů, a to o uplatnění ztráty jako odčitatelné položky od základu daně. Vzniklou ztrátu lze odečíst od základu daně nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích po období, ve kterém byla ztráta vyměřena. Záleží tedy na budoucích plánech společnosti a výsledku hospodaření, který společnost očekává v budoucích letech.

Společnost nevyužila v průběhu roku 2009 ani 2010 možnosti mimořádných daňových odpisů. Hlavní výhodou tohoto způsobu odpisování je možnost odepsat dlouhodobý hmotný majetek za kratší dobu, přesněji řečeno v průběhu jednoho či dvou let. Daňové odpisy by tedy v těchto letech byly větší než v případě použití rovnoměrné metody a bylo by možno uplatnit odpočitatelnou položku od základu daně. Jelikož se však společnost v roce 2009 nacházela ve ztrátě, tato metoda by pro společnost nebyla efektivní.

Druhou složku metodiky odpisování tvoří účetní odpisy, které jsou plně v kompetenci účetní jednotky. Společnost Rockwool, a. s. využívá pro účetní odpisy časovou metodu. V rámci této metody byla zvolena varianta lineárního odpisování.

Společnost Rockwool, a. s. je součástí konsolidačního celku Rockwool International A/S, a proto musí česká dceřiná společnost pravidelně reportovat podstatná data své mateřské společnosti. Jelikož mateřská společnost vykazuje podle IFRS, musí být také reportované údaje sestaveny dle požadavků IFRS. Proto bylo pro mne překvapivé, že společnost nevyužívá z hlediska účetních odpisů možnosti komponentního odpisování, která byla do české legislativy zavedena počátkem roku 2010 a která odpovídá IAS16 – Pozemky, budovy a zařízení. Zmíněná metoda by měla umožnit věrnější zobrazení finanční situace, které by mělo být zajištěno tím, že náklady budou rovnoměrněji zatěžovat výsledek hospodaření, a to především při výměně hlavních náhradních dílů, tedy jednotlivých komponent. Rozhodne-li se společnost použít tuto metodu odpisování u majetku, který již byl užíván před rokem 2010, je nutné rozdělit na komponenty celkovou hodnotu ocenění a celkovou výši opravěk k majetku. Přitom je však nutno pamatovat na zásadu, že součet zůstatkových cen jednotlivých komponent nesmí být vyšší, než je zůstatková cena celého majetku.

V případě společnosti Rockwool, a. s. by bylo možno použít tuto metodu v případě konkrétního majetku u silniční váhy, která se odepisuje po dobu 5 let, jejíž součástí je počítač, který se odepisuje po dobu 3 let a po této době dojde k jeho výměně. Společnost však tento majetek zařadila jako celek, který se odepisuje společně po dobu 5 let.

Komponentní odpisování však představuje možnost, nikoliv povinnost účetní jednotky a záleží tedy pouze na jejím uvážení, zda tuto metodu zvolí či nikoliv.

5. Závěr

Jako téma bakalářské práce byla zvolena problematika dlouhodobého majetku, neboť dlouhodobý majetek představuje nejvýznamnější rozvahovou položku většiny účetních jednotek. Bakalářská práce je rozdělena do tří základních kapitol, ve kterých je problematika dlouhodobého majetku systematicky rozpracována.

V první kapitole je DM rozdělen dle jeho povahy na tři základní složky, kterými jsou majetek hmotný, nehmotný a finanční a které jsou podrobně vymezeny jak z pohledu účetního, tak také daňového. V rámci této kapitoly jsou nastíněny také další činnosti, které se samotným užíváním DM souvisejí. Jedná se především o jeho ocenění, pořízení, následnou péči a vyřazení majetku z účetní evidence.

Ve druhé kapitole je řešena problematika odpisování dlouhodobého majetku. Jelikož se jedná o majetek dlouhodobé povahy, je jeho spotřeba rozložena do několika období a jeho vstupní cena je tedy přenášena do nákladů postupně, právě prostřednictvím odpisů. Odpisování majetku je nejen důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, ale také neméně důležitým nástrojem daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů. Oba druhy odpisů, ať již odpisy účetní či daňové, mají svá specifika, která nesmí být zaměňována a která jsou v práci od sebe rovněž oddělena a podrobně vymezena. Součástí kapitoly jsou také konkrétní metody odpisování, ze kterých si podnikatelský subjekt volí tu, která je pro něj vyhovující. V závěru kapitoly je provedeno srovnání účetních a daňových odpisů a jejich vzájemný vztah.

V závěrečné části práce jsou teoretické poznatky z předchozích kapitol využity v praxi, konkrétně ve společnosti Rockwool, a. s. Do problematiky DM ve zmiňované firmě bylo možno proniknout především prostřednictvím interní směrnice společnosti, ve které jsou vymezeny veškeré postupy týkající se firemního majetku. Součástí kapitoly je rovněž oblast odpisů. Jelikož se jedná o mezinárodní společnost, která účtuje veškeré účetní případy prostřednictvím české, ale také německé účetní osnovy, stávají se účetní odpisy problematickou oblastí, neboť mezi českou legislativou a pravidly mateřské společnosti existují určité rozdíly. Tyto rozdíly jsou v bakalářské práci řešeny a rovněž vysvětleny na konkrétním případě. V závěrečné části poslední kapitoly je celkově zhodnocena problematika DM a jeho odpisování ve společnosti.

Seznam použité literatury

a) Knihy, příspěvky ve sborníku:

1. HORWATH NOTIA AUDIT. *Podvojné účetnictví 2009*. 16. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 224 s. ISBN 978-80-247-2930-5.
2. KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2010*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 440 s. ISBN 978-80-7263-598-6.
3. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7357-526-7.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU Ostrava, 2009. 205 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
5. PRUDKÝ, P.; LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi – komentář, příklady, výklad změn*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
6. VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

b) Tištěná periodika:

7. LÍBAL, T. *Hmotný majetek v účetnictví a u daně z příjmů*. Účetnictví, č. 2., Únor 2010, s. 34, 45. ISSN 0139-5661.
8. NIGRIN, J. *Hmotný majetek*. Poradce 2008, č. 12, s. 103 – 130. ISSN 1211-2437.

c) Internetové odkazy:

9. Rockwool, a. s. [online].
Dostupný z WWW: <http://www.rockwool.cz/o+spolecnosti/o+spolecnosti/historie.html>.

d) Zákony, vyhlášky:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Seznam zkratek

BÚ	bankovní účet
CP	cenné papíry
CO ₂	oxid uhličitý
č.	číslo
ČNB	Česká národní banka
D	dal
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
ha	hektar
Kč	koruna česká
m ²	metr čtvereční
MD	má dáti
NÁ	náklad
Obr.	obrázek
OR	obchodní rejstřík
Sb.	sbírka
Tab.	tabulka

Seznam tabulek

- Tab. 2.1: Hranice vstupní ceny pro hmotný majetek
- Tab. 2.2: Pořízení DNM a DHM dodavatelským způsobem
- Tab. 2.3: Pořízení DNM a DHM vlastní činností
- Tab. 2.4: Bezúplatné nabytí DNM a DHM
- Tab. 2.5: Přearazení DNM a DHM z osobního užívání do podnikání
- Tab. 2.6: Pořízení DHM formou finančního leasingu
- Tab. 2.7: Pořízení DFM koupí
- Tab. 2.8: Účtování inventarizačních rozdílů DM
- Tab. 2.9: Prodej dlouhodobého hmotného majetku
- Tab. 2.10: Likvidace DHM v důsledku fyzického opotřebení
- Tab. 2.11: Darování DHM
- Tab. 2.12: Likvidace DHM v důsledku manka a škody
- Tab. 2.13: Vklad DHM do jiné společnosti
- Tab. 2.14: Přearazení DHM do osobního užívání
- Tab. 2.15: Vyřazení DFM v důsledku prodeje
- Tab. 3.1: Doba odpisování hmotného majetku v jednotlivých odpisových skupinách
- Tab. 3.2: Srovnání účtů dlouhodobého majetku české a německé účtové osnovy
- Tab. 3.3: Pravidla pro účetní odpisy dlouhodobého majetku společnosti

Seznam vzorců

- 3.1 Odpis s uplatněním předpokládané zbytkové hodnoty
- 3.2 Roční účetní rovnoměrný odpis
- 3.3 Roční účetní zrychlený odpis
- 3.4 Roční účetní zpomalený odpis
- 3.5 Roční účetní výkonový odpis
- 3.6 Roční daňový rovnoměrný odpis
- 3.7 Roční daňový zrychlený odpis v prvním roce odepisování
- 3.8 Roční daňový zrychlený odpis v dalších letech odepisování

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2011

.....
Eva Nováková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Bezručova 59, 735 81 Bohumín

Seznam příloh

Příloha č. 1 Směrnice 07 Dlouhodobý majetek a jeho evidence, odpisový plán, drobný hmotný majetek. Platná od 1. 1. 2006